

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11075.001534/94-78  
Recurso nº : 111.386  
Matéria : IRPJ e OUTROS- EXS.: 1992 a 1994  
Recorrente : GRÁFICA COMERCIAL SUL LTDA.  
Recorrida : DRJ-SANTA MARIA/RS  
Sessão de : 17 DE FEVEREIRO DE 1998  
Acórdão nº : 105-12.193

IRPJ - EXS.: DE 1992 a 1994 - Para o ano-base de 1992, tendo o contribuinte apurado a base de imponible pelo lucro real, não faz jus à redução de 50% sobre a omissão, quer como previsto no § 6º do Art. 400, quer do Art. 396 ambos do RIR/80.

PARA OS ANOS-CALENDÁRIOS DE 1993 e 1994 - Tendo utilizado como base de cálculo o lucro presumido, a base imponible da diferença a ser exigida deverá ser obtida mediante a aplicação do disposto no Art. 14, da lei 8541/92, e assim, em face da revogação do disposto no art. 396 do RIR/80, o lucro presumido, será obtido mediante a aplicação do percentual de 3,5% sobre as receitas levantadas, eis que o restante, 96,5% corresponde aos custos e despesas presumidas pela própria lei.

COFINS E CSL - É de ser mantida a exigência fiscal quando o contribuinte não logra infirmar a denúncia fiscal.

PIS-RECEITA OPERACIONAL - Deve ser cancelado o lançamento da Contribuição para o Pis efetuado com base nos Decretos-Lei nº 2.445 e 2.448, de 1988, que foram considerados inconstitucionais.

IRF - DECORRÊNCIA - A partir do ano-base de 1989 é indevida a exigência de imposto de renda com base no Art. 8º do decreto-lei nº 2.065/83, visto que a administração tributária entende que o dispositivo foi revogado pelo Art. 35 da lei nº 7.713/88 (ADN-COSIT nº 06/96).

**INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO MENSAL DO IRPJ OU DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAIS - PENALIDADE APLICÁVEL**  
- A insuficiência de pagamento do imposto e contribuição

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

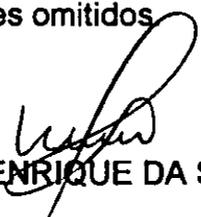
PROCESSO Nº : 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº : 105-12.193

sociais implica no Lançamento Complementar de ofício, com acréscimos legais, quanto à penalidade apesar da vigente à época ser de 100% (cem por cento) sobre os valores devidos, como previsto no Art. 4º, inciso I, da lei 8.218/91, todavia em face do disposto no Art. 106, II, letras 'a' e 'b' do CTN, considerando que o art. 44 da lei nº 9.430, de 1996, determinou a redução para 75% esta deve ser a utilizada em face da retroatividade benigna.

Recurso parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GRÁFICA COMERCIAL SUL LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1 - considerar como base de cálculo do IRPJ, nos exercícios financeiros de 1993 e 1994, o valor correspondente a 3,5% (três vírgula cinco por cento) dos valores omitidos; 2 - reduzir a multa de ofício (IRPJ, COFINS e Contribuição Social) na forma do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96; 3 - excluir integralmente as exigências relativas ao PIS/Faturamento e ao IRF, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Ponsoni Anoroza, Nilton Pêss e Charles Pereira Nunes, que consideravam como base de cálculo do IRPJ o valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) dos valores omitidos.

  
VERINALDO HENRIQUE DA SILVA  
PRESIDENTE

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº : 105-12.193



**JOSÉ CARLOS PASSUELLO  
RELATOR DESIGNADO "AD HOC"**

FORMALIZADO EM: 18 MAI 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VICTOR WOLSZCZAK, IVO DE LIMA BARBOZA (Relator originário) e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº: 105-12.193

RECURSO Nº: 111.386  
RECORRENTE: GRÁFICA COMERCIAL SUL LTDA.

**RELATÓRIO**

O contribuinte foi indiciado, em Autos de Infração, referente aos exercícios de 1992 a 1994, em cujas Denúncias Fiscais está sendo exigido Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, PIS-Receita Operacional, Contribuição para a Seguridade Social (COFINS), Imposto de Renda Retido na Fonte e Contribuição Social sobre o Lucro.

Na peça vestibular, o Autuante alega que "...em diligência determinada pela Lei nº 8.846/94, a existência de diversos talões de recibos, os quais, não foram no devido prazo apresentados para pagamento dos tributos correspondentes."

Inconformada com a exigência, a recorrente apresentou Impugnação contra o Auto de Infração. Estabelecido o contraditório com a Impugnação, foi proferida decisão, ocasião em que o Julgador Singular entendeu que,

**"I- IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**

Vendas não registradas:

A diferença positiva entre as vendas e/ou serviços constante dos recibos e as vendas e/ou serviços registradas nas notas fiscais, constitui omissão de receitas, e está sujeita à tributação.

Multa de ofício:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº : 105-12.193

Nos casos de exigência de imposto decorrente de lançamento de ofício por omissão de receitas, aplica-se a multa prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91.

**Imunidade:**

A proibição constitucional de instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado a sua impressão, se restringe aos impostos chamados indiretos, não se estendendo ao imposto de renda.

**Juros de mora:**

Para o período de fevereiro de 1992 a junho de 1994, os juros de mora incidem à razão de 1% ao mês calendário ou fração; para o período de julho de 1994 a dezembro de 1994, são equivalentes ao excedente da variação acumulada da TR em relação à variação da UFIR do mesmo período, não podendo ser cobrada taxa inferior a 1% ao mês.

**PROCEDENTE A EXIGÊNCIA.**

**II- PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL-PIS RECEITA OPERACIONAL.**

**Omissão de receita:**

É devida a contribuição para o PIS sobre a omissão de receita apurada em procedimento de ofício.

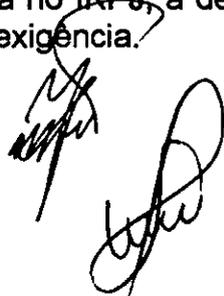
**PROCEDENTE A EXIGÊNCIA.**

**III- CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS.**

**Decorrência:**

Tratando-se de exigência fundamentada nas irregularidades apuradas em ação fiscal realizada no IRPJ, a decisão deve seguir o mesmo tratamento dado naquela exigência.

**PROCEDENTE A EXIGÊNCIA.**

Two handwritten signatures in black ink, one above the other, located to the right of the text.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº : 105-12.193

**IV- IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.**

Decorrencia:

A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer procedimento que implique redução do lucro líquido do exercício, será considerada automaticamente distribuída aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e, sem prejuízo da incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%.

**PROCEDENTE A EXIGÊNCIA.**

**V- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL:**

Decorrencia:

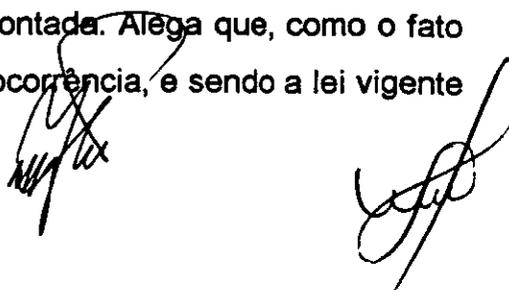
Tratando-se de exigência fundamentada nas irregularidades apuradas em ação fiscal realizada no Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a decisão deve seguir o mesmo tratamento dado naquela exigência.

**PROCEDENTE A EXIGÊNCIA."**

Em preliminar o contribuinte argúi cerceamento ao amplo direito de defesa, diante da tipificação legal incompleta.

DO IMPOSTO DE RENDA - De acordo com o relatório fiscal, a autuação foi porque confrontando a soma dos recibos que a Recorrente emitiu, comparados com as respectivas Notas Fiscais, acusou diferença a maior dos recibos, fato que o Autuante traduziu como omissão de receita.

Pelo que se depreende do recurso, o contribuinte não contesta o complemento do imposto exigido, nem o meio através do qual o fisco encontrou a diferença tributável; a insurgência do sujeito passivo, diz respeito a base de cálculo utilizada, eis que, pelo que entende, só deve ser tributada a quantia correspondente a 50%, da diferença apontada. Alega que, como o fato gerador reporta-se à lei vigente na data da sua ocorrência, e sendo a lei vigente



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº : 105-12.193

à época a de nº 7.450/85, esta deveria ser a aplicada, visto que pela referida norma a base de cálculo deveria ser de 50% da receita apontada como omitida.

Sob o argumento de que vende livros jornais, livros revistas, os quais estão no total do levantamento, quer o contribuinte que se expurgue da diferença encontrada, os valores das vendas dos referidos produtos ao argumento de que gozam da imunidade tributária prevista no art. 150, IV, "d".

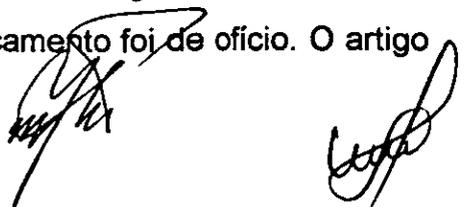
O contribuinte também se rebela contra a cobrança dos juros à base da TRD.

Finalmente, insurge-se contra a exigência da multa de 100%.

A Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, nas contra-razões ao Recurso, entende que se deve tomar, como base de cálculo para lavratura dos procedimentos fiscais de ofício, o total da diferença omitida, porque a redução de 50% pretendidas, correspondente a custos e despesas, só beneficia as pessoas jurídicas que optaram pelo lucro arbitrado.

No que toca à exclusão das vendas de livros, jornais e revistas, contra-argumenta o Ilustre Procurador, que tal limitação ao poder de tributar está adstrito aos impostos indiretos, não alcançando o Imposto de Renda.

No que se refere a multa, a Autoridade Singular entende que a penalidade de 100% é devida, uma vez que o lançamento foi de ofício. O artigo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº : 105-12.193

4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, estabelece que será aplicada a multa de 100% sobre a diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício.

PIS, COFINS, IRFON E CSL - Como decorrência da receita omitida formalizou-se a exigência relativa as referidas exações, o que, segundo a Douta Procuradoria, é procedente tendo em vista as normas que regem a matéria.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke at the end, positioned to the right of the text 'É o relatório.'

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº: 105-12.193

**VOTO**

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, razão pela qual dele tomo conhecimento.

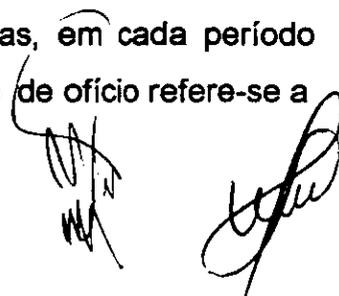
Quanto à questão do cerceamento ao amplo direito de defesa, não vejo como acolher a preliminar eis que o contribuinte desenvolveu com bastante desembaraço tanto a sua impugnação como o recurso, demonstrando que está e estava a par de todas as exigências consignadas no Auto de Infração.

Assim, não vejo como acolher a preliminar suscitada.

Quanto ao mérito, parece-me parcialmente procedente.

**IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA** - Consoante Código Tributário Nacional, o fato gerador é a situação descrita em Lei (art. 114 do CTN). Ainda de acordo com o referido estatuto do contribuinte, a base de cálculo do imposto de renda "...é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis".

Este Colegiado tem entendido que a exigência fiscal, em lançamento de ofício, deve seguir a opção escolhida pelo sujeito passivo, para encontrar a base de cálculo do Imposto sobre as Rendas, em cada período fiscal de apuração do tributo. Ou seja, se o lançamento de ofício refere-se a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº: 105-12.193

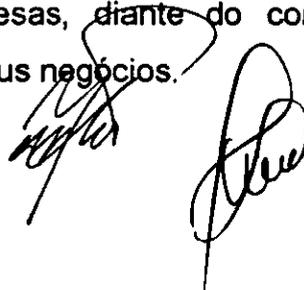
contribuinte que optou pelo lucro real, deve-se aplicar a legislação que versa sobre lucro real; se lucro presumido, à de lucro presumido; se lucro arbitrado, à de lucro arbitrado, e assim sucessivamente.

Pelo que está descrito no processo, o sujeito passivo apurou o seu lucro, no ano-calendário de 1992, com base no lucro real; e nos anos-bases de 1993 e 1994, com base no lucro presumido.

A par desse quadro é de se aplicar a legislação de cada caso.

Na hipótese do ano-base de 1992, como o lucro tributável foi pelo lucro real, este colegiado firmou o entendimento de que a diferença encontrada, em lançamento de ofício, deve tomar como base de cálculo o total da omissão de receita, visto que, nesse caso, não sofre nenhuma redução porquanto está subentendido que o contribuinte registrou integralmente todos os gastos e despesas, omitindo apenas o valor de receitas, que é o que lhe interessa.

É que no sistema de lucro real, o contribuinte deve registrar todos os atos e fatos. Registrando-os, deve ter assentado os custos e despesas corretamente, porque do contrário a conta bancos ou caixa ou o passivo acusaria diferença. E assim, é de se presumir que tenha havido omissão tão-só de ingressos, porque é neles que pode existir alguma vantagem fiscal para o sujeito passivo. Ademais, ante a função da contabilidade, não se concebe que o contribuinte deixe de contabilizar custos e despesas, diante do controle gerencial que necessita para manter os custos dos seus negócios.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº: 105-12.193

Assim, em relação ao ano-base de 1992, a diferença que deve servir de base de cálculo, é o total da omissão, sem nenhum redutor a título de custo ou despesa.

Entretanto, nos anos-base de 1993 e 1994, em que o contribuinte foi tributado pelo lucro presumido, a conclusão é diversa. Entendo, neste caso, que a Lei nº 8.541/92, revogou o disposto no art. 396 do RIR-80 (base legal art. 6º da Lei nº 6.468/77), fato que, tendo ocorrido, obriga o fisco a considerar a base de cálculo da omissão da receita, utilizando os redutores percentuais previstos na legislação para o lucro presumido.

E com base em que se diz que houve a revogação?

Foi revogada por incompatibilidade porque a lei nova regula inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior. De efeito, esta é a regra assente na Lei de Introdução ao Código Civil. Vejamos:

“Art. 2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.”

Depreende-se dos dispositivos transcritos que existem três (3) formas de revogação: a primeira quando a lei expressamente o declare; a segunda quando a norma nova é incompatível com a anterior, hipótese em que

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº : 105-12.193

prevalece a lei nova; e a terceira, quando a norma nova regule inteiramente a matéria que era regulada pela antiga.

Comparando a Lei nº 6.468/77, que tratava de Lucro Presumido, conclui-se que a Lei nº 8.541/92, trouxe novas regras para encontrar a base de cálculo nas situações de apuração de lucro presumido que era regulada pela primeira. É certo, todavia, que a última nem tratou das omissões de receitas constatadas pelo fisco, nem sobre a revogação da primeira.

Este fato é de ser interpretado como forma de revogação pela lei nova. É da doutrina de Profa. Maria Helena Diniz, que a revogação pode ser tácita e expressa. E diz a Professora,

**"Tácita, quando houver incompatibilidade entre a lei nova e a antiga, pelo fato de que a nova passa a regular parcial ou inteiramente a matéria tratada pela anterior, mesmo que nela não conste a expressão 'revogam-se as disposições em contrário', por ser supérflua. A revogação tácita ou indireta operar-se-á, portanto, quando a nova lei contiver algumas disposições incompatíveis com as de anterior, hipótese em que se terá derrogação, ou quando a novel norma reger inteiramente toda a matéria disciplinada pela lei anterior, tendo-se, então, a ab-rogação. Esse princípio da revogação tácita de lei anterior pela posterior em razão de desconformidade dos preceitos advém do direito romano, ..."**

Assim, entendo que a norma do art. 396, do RIR-80, que regulamentava o art. 6º da Lei nº 6.468/77, foi ab-rogado tendo em vista que o art. 14, da Lei nº 8.541/92, traçou novas regras sobre a matéria e que mesmo

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº: 105-12.193

tendo silenciado quanto à revogação, se presume que foi revogada, por força do Parág. 1º, do art. 2º, da LICC.

Este também parece-nos ser o entendimento de. Hirome Higushi. Vejamos:

“O art. 6º da Lei nº 6.468/77 dispõe que verificando a fiscalização a ocorrência de omissão de receita, deverá considerar como lucro líquido o valor correspondente a 50% dos valores omitidos que ficará sujeitos ao pagamento do imposto à razão de 30%, acrescido das penalidades cabíveis. (sic)

Aquele dispositivo legal encontra-se revogado a partir de 01-01-93 porque a Lei nº 8.541/92 regulou inteiramente a tributação pelo lucro presumido. A dúvida agora é qual o valor da receita omitida que será tributada a alíquota de 25%. Entendemos que sobre o valor da receita omitida será aplicado o percentual de presunção do lucro presumido para encontrar o lucro omitido.

A tributação pelo lucro presumido é anterior à Lei nº 6.468/77 que considerava 50% da receita omitida como lucro tributável. Antes dessa Lei, o percentual de presunção do lucro, fixado em lei, era aplicado sobre o valor a receita omitida. Com a revogação da Lei nº 6.468/77 volta o critério anterior.

O fisco não pode considerar a totalidade da receita omitida como lucro tributável porque há custos e despesas operacionais. Mesmo no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado, o art. 8º do Decreto-Lei nº 1.648/78 considera como lucro tributável o valor correspondente a 50% da receita omitida. Tratando-se de pessoa jurídica tributada pelo lucro real, o valor total da receita omitida é tributável porque os custos e as despesas

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº: 105-12.193

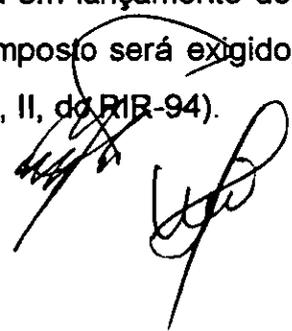
operacionais já foram computados na apuração do lucro real. O valor omitido constitui lucro líquido.

Em vários julgamentos, o 1º Conselho de Contribuintes decidiu que a receita constante das notas fiscais ou livros fiscais, porém não incluída na declaração de rendimentos, para cálculo do lucro presumido, não se confunde com a omissão a que se refere o art. 8º da Lei nº 6.468/77, devendo o lucro correspondente ser calculado aos coeficientes normais (Ac. 101-77.565/88 no DOU de 12.04.88, 103-08.820/88 no DOU de 18-05-89, 105-6.030/91 no DOU de 21-01-92 e 106-2.978/90 no DOU de 15-03-91).

Com a revogação da Lei nº 6.468/77, o coeficiente de presunção do lucro da atividade da empresa será aplicado sobre o valor da receita omitida e sobre o resultado será aplicado a alíquota do imposto de renda de 25%. (o grifo é nosso). (*in* Imposto de Renda das Empresas, pág. 47, 19a. edição 1994, Edit. Atlas).

Mais dois pontos levam-me a conclusão de que houve a revogação do art. 6º, da Lei 6.468/77, regulamentado pelo art. 396, do RIR-80: o primeiro é que o novo RIR-94, silencia quanto à base de cálculo a ser utilizada, referindo tão-somente ao caso de lucro arbitrado, mantendo o redutor de 50%, e não seria concebível que as omissões de receitas do lucro presumido fossem menos onerosa do que as apuradas pelo lucro arbitrado.

E segundo porque o RIR-94 (Dec. 1.041/94), no art. 890, é claro no sentido de que no caso de omissão de receita implicará em lançamento de ofício, observado "...para as demais pessoas jurídicas, o imposto será exigido com base no lucro presumido ou arbitrado."(ex-vi do art. 894, II, do RIR-94).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº: 105-12.193

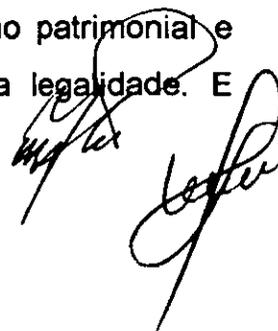
Segue-se a esse dispositivo que pelo art. 14 da Lei nº 8.541/92, "A base de cálculo do imposto será determinado mediante a aplicação do percentual de 3,5% (três e meio por cento) sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, expressa em cruzeiros".

Deflui-se do dispositivo e da sistemática de tributação pelo lucro presumido, que o legislador considerou que a atividade teria de custos e despesas o percentual equivalente a 96,5%, e que o lucro líquido tributável - que servirá de base econômica para cálculo do tributo devido - corresponde a 3,5%.

O percentual referido, sobre decorrer de lei, é a forma de simplificar a cobrança e administração do Imposto. Aplicando-o sobre a receita apurada, o resultado encontrado correspondente ao lucro (presumido) da atividade, e deve ser a base de cálculo a ser utilizada pelo contribuinte para pagar o imposto de renda, ou ser aplicada pelo fisco no exercício da fiscalização para cobrar eventuais omissões de receitas.

*Esta é a mens legis.*

Demais disso, sendo o lucro presumido forma simplificada de administrar o imposto, não se pode por meio dele atentar contra a capacidade contributiva (de que a progressividade é espécie), contra a competência tributária e o fato gerador previsto no art. 43 do CTN (porquanto a Carta Magna só outorga a União tributar o lucro que resulte em acréscimo patrimonial e disponibilidade jurídica), nem contra a universalidade ou da legalidade. E



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº: 105-12.193

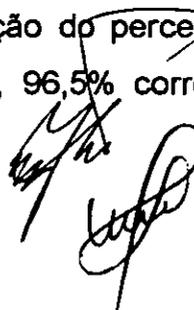
tributar a receita total omitida nos casos de lucro presumido ou arbitrado, eqüivale a aniquilar todos esses valores de que se revestem o sistema tributário.

In casu, para encontrar-se a diferença tributável, em relação aos anos base de 1993 e 1994, deverá ser aplicado o percentual de 3,5% (três e meio por cento), sobre a receita omitida. O resultado será convertido em UFIR, sobre o qual será aplicado o percentual de 25%, cujo resultado é o imposto devido.

Aliás, convém lembrar, que foi esse o procedimento adotado pelo Autuante em relação à CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. É princípio de direito que para a mesma razão há de se aplicar a mesma disposição legal.

De efeito, para o ano-base de 1992, como o contribuinte apurou a base de imponible pelo lucro real, a conclusão que se impõe é que deverá ser mantida a Denúncia Fiscal.

Todavia, para os anos-calendários de 1993 e 1994, tendo utilizado como base de cálculo o lucro presumido, a base imponible da diferença a ser exigida deverá ser obtida mediante a aplicação do disposto no art. 14, da Lei 8541/92, e assim, em face da revogação do disposto no art. 396 do RIR-80, o lucro presumido, será obtido mediante a aplicação do percentual de 3,5% sobre as receitas levantadas, eis que o restante, 96,5% corresponde aos custos e despesas consideradas pela própria lei.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº: 105-12.193

PIS FATURAMENTO - É que no presente caso se trata de exigência de PIS-faturamento com base nos Decretos-lei ns. 2.445 E 2.449, ambos de 1988. Ocorre que estas normas foram objeto de decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal que, no RE-148.754-2-RJ, que as declarou inconstitucionais.

Além disso, foi baixada a Resolução do Senado da República na forma do art. 52, X da Carta Magna, emprestando efeitos "erga omnes" à Decisão.

Soma-se, ainda, que a orientação jurisprudencial da Câmara Superior de Recursos Fiscais, é no sentido de que "Deve ser cancelado o lançamento da Contribuição para o PIS efetuado com base nos decretos-lei nºs 2.445/88 e 2.449/88, que tiveram suas execuções suspensas porque declarados inconstitucionais pela Resolução do Senado Federal nº 49, de 09 de outubro de 1995." (Acórdão nº CSRF/01.1.955, sessão de 18 de março de 1996).

E não poderia ser de outra forma. Ora, este Colegiado não é lançador. Sua função precípua é a de revisar o lançamento efetuado pela auditoria e administração tributária. De efeito se impõe outro lançamento na forma da Lei Complementar nº 7/70 e não a manutenção da exigência em lide.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - Tendo em vista o disposto no Ato Declaratório 6 - COSIT, de 26.03.96, segundo o qual "Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº : 105-12.193

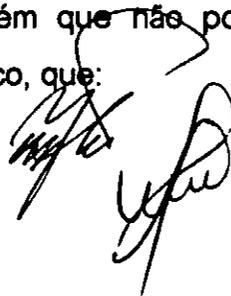
Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que o disposto no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, foi revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei nº 7.713, de 1988, não se aplicando, portanto, o entendimento constante do Parecer Normativo COSIT nº 4, de 19 de maio de 1994. Em virtude desse entendimento, aplicar-se-á, em relação aos fatos geradores ocorridos: a) no período de 01/01/89 a 31/12/92, as normas dos arts. 35 e 36 da Lei nº 7.713, de 1988....".

Como o Denunciante cita o art. 8º, do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, e como este Colegiado não pode alterar o lançamento, eis que sua função é de revisor, e, sobretudo, estando como está, errada a tipificação legal, é de ser julgado improcedente a Denúncia Fiscal nesta parte do processo.

COFINS E CSL - Relativamente a essas duas exações, é de ser mantida a Denúncia Fiscal em todos os seus termos.

E não se diga que se deve excluir das diferenças, a quantia referente livros, jornais e revistas, porque beneficiadas com a não-incidência qualificada, prevista no art. 150, IV, "d" da Carta Magna. Ocorre, que referido dispositivo limita a competência tributária dos Entes Federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) tão-somente em relação aos impostos, e, no presente caso, estamos falando de contribuições.

É indiscutível que as contribuições são tributos, consoante farta jurisprudência da Suprema Corte. Mas é certo também que não pode ser considerado imposto. Leciona o Prof. Marco Aurélio Greco, que:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº: 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº: 105-12.193

"...Contribuições são fundamentalmente tipos tributários que respondem não mais à pergunta do "por que" se paga. Quando falamos em impostos, se alguém pergunta por que pagam-se impostos, digo que pagam-se impostos porque manifesta-se capacidade contributiva, porque há patrimônio, porque há disponibilidade econômica para adquirir determinado bem e assim por diante. Quando se tem uma taxa e se pergunta por que alguém paga uma taxa, respondo que paga uma taxa porque usufrui de um serviços público, porque deu ensejo ao exercício de uma atividade fiscalizadora de poder de polícia do poder público. Já em termos de contribuições a pergunta é diferente, não é 'por que eu pago uma contribuição' mas fundamentalmente 'para que eu pago uma contribuição'. Paga-se contribuição para que sejam gerados recursos para atender às finalidades qualificadas constitucionalmente.

Em matéria de contribuições vamos encontrar na Constituição de 88 uma disciplina muito mais estrita, muito mais balizada do que tínhamos nas Constituições anteriores. Hoje temos um dispositivo, o artigo 149, que nos dá a matriz da análise e onde se prevê que as contribuições são fundamentalmente de competência da União (Não vou analisar a contribuição dos servidores estaduais e municipais.

(...)

... A primeira grande pergunta que apareceu, e que já foi submetida à análise do Supremo Tribunal Federal, é quanto à natureza destas contribuições e ao regime a que estão sujeitas. A decisão que foi tomada em relação às contribuições, em precedente versando a contribuição social sobre o lucro, em acórdão relatado pelo ministro Moreira Alves, é a de que as contribuições têm natureza tributária. Esta é uma definição fundamental. Neste ponto tenho uma visão bastante singela: divergências doutrinárias existem até o momento em que é fixado um

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº : 105-12.193

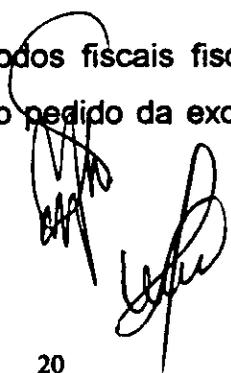
juízo de julgamento final sobre determinada interpretação da Constituição. Pessoalmente eu, Marco Aurélio, entendia nos idos de 1989 que as contribuições na Constituição não tinham natureza tributária. Hoje minha opinião é absolutamente irrelevante. Hoje só admito fazer uma análise das contribuições assumindo que elas têm natureza tributária.”

De fato, o desenho conceitual de imposto é completamente diferente de contribuições. E tanto a Cofins como a Contribuição Social sobre o Lucro, fazem parte do gênero tributo; mas não podem ser consideradas imposto.

Desta forma, é de ser mantida a Denúncia Fiscal e negado provimento ao Apelo do contribuinte, visto que, não se pode excluir da base de cálculo o valor dos livros, jornais e revistas, constantes do levantamento, porque a imunidade - que é uma limitação constitucional ao poder de tributar - invocada pela Recorrente (art. 150, IV, “d”) só atinge os impostos não alcançando as contribuições nem sobre o faturamento nem sobre o lucro.

Pacificou no âmbito deste Colegiado que, em respeito ao princípio da irretroatividade da norma jurídica, não cabe a cobrança dos juros à base da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, que é o período que antecede à edição da Lei nº 8.218/91, incidindo tão-só o valor correspondente a 1% (um por cento).

Ocorre que os períodos fiscais fiscalizados não atingem tais meses, razão pela qual improcede o pedido da exclusão da TRD, que sequer consta da exigência no processo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11075.001534/94-78  
ACÓRDÃO Nº : 105-12.193

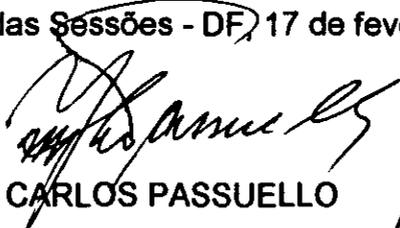
Quanto à multa, penso assistir, em parte, razão ao contribuinte. É que com o advento da Lei nº 9.430/96, art. 63, as multas de lançamento de ofício, deixaram de ser 100% para ser 75%.

Consoante art. 106, II, "c" do CTN, a lei retroage quando for para beneficiar o sujeito passivo. Nesse sentido, aliás, é o Ato Declaratório Normativo nº 1, cujo teor é o seguinte:

"1 - as multas de ofício e de mora a que se referem os arts. 44 e 61 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, aplicam-se retroativamente aos atos ou fatos pretéritos não definitivamente julgados e aos pagamentos de débitos para com a União efetuados a partir de 1º de janeiro de 1997, independentemente da data de ocorrência do fato gerador;  
II - o disposto no art. 63 da Lei nº 9.430/96, aplica-se, inclusive, aos processos em andamento constituídos até 31.12.96;"

Desta forma, voto no sentido de conhecer do recurso, rejeitar a preliminar suscitada e, quanto ao mérito, DAR-LHE provimento parcial, para definir o percentual básico de cálculo do lucro presumido em 3,5%, cancelar a exigência relativa ao Pis faturamento e ao Imposto de Renda na Fonte. Tendo em vista o disposto no art. 63, da Lei nº 9.430/96 e Ato Declaratório Normativo 01, de 07 de janeiro de 1997, é de ser reduzida a multa de 100% para 75%.

Sala das Sessões - DF, 17 de fevereiro de 1998.

  
JOSÉ CARLOS PASSUELLO