



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10108.000643/98-31  
**Recurso n°** 137.726 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-000.723 – 1ª Turma  
**Sessão de** 08 de novembro de 2010  
**Matéria** IRPJ E OUTROS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SERVIÇO DE NAVEGAÇÃO BACIA DO PRATA S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1993

Ementa: DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - NÃO CONHECIMENTO - Declarada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, e editada a respectiva súmula vinculante nº 8 - DOU de 20 de junho de 2008, não deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional que tem por fundamento a contrariedade ao art. 45 da Lei nº 8.212/91, já que devem os órgãos julgadores da Administração Fazendária afastar a aplicação da aludida lei declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

DECADÊNCIA - IRF - O direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, está previsto no art. 150, parágrafo quarto, do CTN, sendo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, que, no caso do IRF, é mensal, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Se caracterizada a conduta dolosa da contribuinte, o prazo decadencial deve ser contado em conformidade com o art. 173, I, do CTN.

IRF. OMISSÃO DE RECEITA. ART. 44 DA LEI N. 8.541/92. CARÁTER PENAL. INEXISTÊNCIA. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

O art. 44 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pela Medida Provisória n. 492/94, quando prevê a tributação em separado e definitiva das receitas omitidas pelo contribuinte, não tem natureza de penalidade, Trata-se de norma que define a base de cálculo do imposto e da contribuição social, no caso específico da omissão de receita. Inexiste, pois, previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna ao caso.

*Re*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

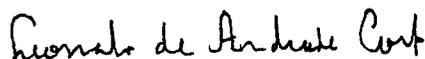
Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso com relação ao COFINS e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a exigência do IRF, no mês de dezembro de 1993. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, quanto à retroatividade benigna, vencidos os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Relator), Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri e Susy Gomes Hoffmann. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.



Caio Marcos Cândido - Presidente.



Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho - Relator.



Leonardo de Andrade Couto - Redator Designado.

Editado em:

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Em face do Acórdão nº 105-15.484, proferido pela Egrégia Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Fazenda Nacional, por seu representante, apresentou os Recursos Especiais de fls. 1240/1306, sendo um para cada matéria em litígio, admitidos em parte pelo ilustre Presidente daquela Câmara, pretendendo a reforma da decisão, com fundamento nos arts. 5, I e II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (redação vigente à época) e nas razões seguintes.

Em 16.12.1998, a contribuinte foi cientificada do auto de infração de fls. 167/214, por meio do qual foi constituído o crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRF, no valor de R\$ 5.409.737,10, já incluídos juros de mora e multa de ofício de 75%, referente ao ano-calendário 1993.

O lançamento tem origem na omissão de receitas operacionais não escrituradas e ausência de segregação das receitas de exportação auferidas. Em face das omissões apuradas, houve o lançamento do IRF, com fundamento no art. 44 da Lei nº 8.541/91.

A Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio da decisão recorrida de fls. 1210/1238, acolheu a preliminar de decadência, relativamente ao período de janeiro a novembro de 1993; e no mérito, deu provimento parcial ao recurso, para (i) cancelar os lançamentos correspondentes ao PIS/FATURAMENTO e IRF; (ii) excluir da base de cálculo da COFINS a parcela de CR\$ 6.495.287,40, no mês de dezembro de 1993; e (iii) determinar a retificação dos saldos de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, em virtude da decretação da decadência, de ofício, no período de janeiro a novembro de 1993, para o IRPJ e para a CSLL.

Os recursos especiais têm por objeto apenas o prazo decadencial aplicável aos lançamentos do IRF e da COFINS, bem como o cancelamento da exigência do IRF.

Especificamente em relação às matérias recorridas, a Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes afirmou que, nos casos de lançamentos por homologação, o direito de a Fazenda Pública da União de constituir crédito tributário decai com o decurso do prazo de cinco, anos contados da data da ocorrência do fato gerador, em conformidade com o art. 150, § 4º, do CTN.

No mérito, cancelou a exigência do IRF, sob o fundamento de que a tributação estabelecida no artigo 44 da Lei nº 8.541/92 tinha caráter de penalidade, razão pela qual a sua revogação tem aplicação retroativa, em conformidade com o art. 106 do CTN.

A Fazenda Nacional apresentou cinco Recursos Especiais, às fls. 1240/1306. Em suas razões, contestou (i) o cancelamento da exigência do IRF; e (ii) o prazo decadencial para o lançamento de ofício de tributos e contribuições. Em relação à decadência, o recurso foi admitido apenas em relação ao IRF (recurso de divergência) e à COFINS (por contrariedade à Lei nº 8.212/91).

IRF

Em relação à decadência, interpôs recurso de divergência. Como paradigma, indicou os acórdãos 203-07196, 302-35671 e 203-07648. Em suas razões, afirmou que a contagem do prazo de decadência quinquenal ter por termo a *quo* a homologação - tácita ou expressa - do lançamento.

Afirmou que, *segundo posicionamento do STJ, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado do tributo, o prazo decadencial do Fisco é de 5 anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença, acaso existente. Inexistindo antecipação do pagamento, não há o que se homologar, nem se pode falar em lançamento por homologação. Neste caso, com o encerramento do prazo do artigo 150, § 4º, do CTN, inicia-se a contagem do prazo previsto no artigo 173, I, do CTN, dispondo a Fazenda Pública, então, de 10 anos, a partir do fato gerador, para constituir o crédito tributário.*

No mérito, alegou que a decisão recorrida foi contrária à determinação contida no art. 44 da Lei nº 8.541/92. Tal dispositivo teve vigência até o ano de 1995, quando foi expressamente revogado pelo art. 36, inciso IV, da Lei n.º 9.249/95. Ao interpretar que o art. 44 da Lei 8.541/92 não instituía imposto, mas penalidade, e, assim, aplicar ao caso o art. 106, II, 'c' do Código Tributário Nacional, a Câmara a *quo* violou tal dispositivo do CTN.

O artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional não permite a aplicação retroativa de norma que tenha revogado tributo. O exame da natureza "penalizante" ou "confiscatória" da forma de tributação instituída pelo art. 44 da Lei 8.541/92 pressupõe o confronto do texto legal com dispositivos constitucionais, o que é vedado à esfera administrativa. Não obstante, alegou que a Lei n.º 8.541/92 não criou base de cálculo do imposto com natureza de sanção ao contribuinte que omitiu receitas. Não é possível afastar a tributação, ao argumento que esta teria "caráter penalizante", em vista inclusive da edição de norma posterior "menos gravosa", a qual deveria, portanto, ter efeitos retroativos. Para justificar tal afirmação, basta analisar a natureza jurídica do tributo e da pena.

Afirmou que, de acordo com o artigo 106, II, "c", do CTN, a retroação da norma "menos gravosa" justifica-se quando certa pena, imputada à prática de certo ato, é diminuída ou extinta por norma posterior, eis que o ato, antes ilícito, passa a ser lícito, ou passa a ser valorado de modo menos gravoso pela sociedade. Uma norma que venha a revogar tributo não tomou lícito um fato que antes era ilícito. As normas que instituem tributo não tomam fatos lícitos ou ilícitos, ao contrário das normas que instituem pena.

Portanto, concluiu que a retroação da norma mais benéfica, jamais poderia ser utilizado para dispensar o pagamento de tributos, eis que a retroação da norma mais benéfica está vinculada a conceitos de licitude e ilicitude do fato jurídico, de maior e menor penalização, que não possuem significado no âmbito do direito tributário; a obrigação tributária nasce independentemente da valoração do fato, se lícito ou ilícito, dado por outros ramos do direito. Nesse sentido, citou precedentes do Conselho de Contribuintes.

## COFINS

Em relação ao prazo decadencial aplicável à CSLL, a recorrente afirmou que a Câmara a *quo* afastou a aplicação do art. 45 da Lei 8.212/91, que dispõe o prazo de dez anos para o lançamento da contribuição social.

NR

Afirmou que não cabe ao Conselho de Contribuinte deixar de aplicar norma vigente, eis que estaria decretando a sua inconstitucionalidade. O próprio STJ firmou entendimento no sentido de que a apreciação sobre conflito entre dispositivos de lei complementar e lei ordinária significa decidir se esta última norma ultrapassou ou não a competência que lhe foi delimitada na Constituição Federal.

Ademais, afirmou que os Tribunais vêm declarando a constitucionalidade do art. 45 da lei nº 8.212/91. O art. 45 da Lei nº 8.212/91 é norma especial frente ao CTN e este prevê expressamente, em seu art. 150, a edição de norma específica sobre decadência em matéria tributária, inexistindo qualquer conflito sobre as normas em referência.

Por fim, afirmou que o próprio STJ já decidiu que o prazo para o lançamento das contribuições para a seguridade social é aquele disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, não havendo decisão do STF acerca de sua inconstitucionalidade.

A recorrente apresentou agravo, em face do despacho proferido pelo Presidente da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, que deu seguimento parcial ao recurso especial interposto. Conforme decisão de fls. 1359, o agravo foi rejeitado, tendo sido mantido o Despacho nº 169/2007.

A contribuinte apresentou contra-razões ao recurso, às fls. 1362/1369. Em suas razões, requereu a manutenção da decisão recorrida por seus próprios argumentos. Acrescentou que o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da lei 8.212/91, que foi inclusive, objeto da Súmula Vinculante n. 8.

Em relação ao IRF, defendeu a contagem do prazo decadencial a partir da data da ocorrência do fato gerador. Afirmou ser igualmente aplicável a Súmula Vinculante n. 8 do STF, que estabelece que o prazo decadencial para constituição de créditos tributários é de 5 anos. No mérito, defendeu o caráter punitivo da cobrança do IRF com fundamento no art. 44 da lei n. 8.541/92. Desse modo, em face da sua revogação pelo artigo 36, inciso IV, da Lei n. 9.249/95, deve ser cancelada a sua exigência, com fulcro no art. 106 do CTN.

É o relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Relator

Em relação à contrariedade ao art. 45 da Lei nº 8.212/91, os ministros do STF decidiram, por unanimidade, declarar a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, editando a Súmula vinculante nº 8, nos seguintes termos:

*Súmula Vinculante nº 8*

*“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”*

Sobre os recursos pendentes de julgamento e efeitos da aludida súmula, o Decreto nº 2.346/99 determina o seguinte:

*Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:*

*I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;*

*II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;*

*III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;*

*IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.*

*Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. (grifos nossos)*

Em decorrência, a análise sobre a aplicação do prazo previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91 restou prejudicada, por perda de objeto, em face do que dispõe o parágrafo único do Decreto nº 2.346/99.

Ademais, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ao dispor sobre o Recurso Especial, determina, em seu art. 67, § 2º, que não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância. A



Súmula do STF, sendo vinculante, igualmente desautoriza o conhecimento do Recurso Especial nesta parte.

Assim, não deve ser conhecido o recurso quanto ao prazo decadencial aplicável à constituição dos créditos tributários de COFINS.

Em relação às demais matérias, os respectivos recursos preenchem os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento.

De início, em relação ao prazo decadencial para a revisão de ofício do IRF, o recurso especial foi admitido apenas em relação ao termo inicial da sua contagem. Para melhor elucidação, transcrevo os exatos termos do Despacho de Admissibilidade, de fls. 1338/1339:

*IRRF*

*Em relação ao IRRF, o PFN apresenta recurso em relação a dois temas: Decadência, por divergência e contrariedade a lei em relação ao mérito.*

*Em relação à decadência argumenta haver dissídio jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido e entre outros o acórdão 203-07648.*

*Analisando os arestos postos em confronto verifico a existência de divergência em relação à decadência, pois enquanto o acórdão recorrido decidiu que ela inicia na data de ocorrência do fato gerador, o acórdão paradigma entende que esse prazo só inicia-se depois da homologação tácita, ou seja o prazo total seria de 10 anos e não de 05 anos conforme decidiu a Câmara.*

*Dou seguimento em relação à decadência do direito de lançar o IRRF.*

Em suas razões, a recorrente defende que, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial tem início apenas após a homologação – expressa ou tácita – do lançamento.

Com relação ao termo inicial do prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tem-se que, segundo o § 4º do art. 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo.

Assim, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores. O referido artigo tem o seguinte teor:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade,*

*tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Ressalte-se que, nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e pagar o mesmo, sem qualquer participação do sujeito ativo, que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo, independentemente de qualquer informação ser-lhe prestada, e independentemente do pagamento realizado pelo contribuinte. O contribuinte não deve aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.

Com relação ao termo inicial da obrigação principal, observe-se que, no caso de imposto de renda na fonte, o § 1º do art. 44 da Lei nº 8.541/92 determina, expressamente, que o fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida, devendo ser esse o termo inicial para contagem do prazo decadencial, na hipótese do artigo 150, § 4º do CTN.

Ocorrido o fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária, não dependendo, a constituição do crédito tributário, via lançamento, da manifestação posterior do contribuinte ou de outro responsável tributário. Ou seja: o crédito tributário é constituído, pelo lançamento, em razão e a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, resultante da atividade do contribuinte.

Assim, tendo em vista que o auto de infração somente foi lavrado em 16.12.1998, entendo que, à época, já teria ocorrido a decadência do direito de constituição do crédito tributário do IRRF relativo aos meses de janeiro a novembro de 1993, conforme disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

No mérito, a matéria sob exame refere-se à aplicação retroativa, aos casos pendentes de julgamento, do artigo 36 da Lei nº 9249/95, que revogou o artigo 44 da Lei 8.541/92, fundamento legal do lançamento do IRF no presente caso.

O artigo 44 da Lei nº 8.541/92, vigente à época, determinava a incidência do IRF, à alíquota de 25%, sobre a totalidade da receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas, que seria considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. Vejamos:

#### *TÍTULO IV Das Penalidades*

##### *CAPÍTULO II Da Omissão de Receita*

*Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido*

*NR*

*será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)*

O art. 44 acima transcrito da Lei nº 8.541/92, ao determinar a incidência do IRF sobre a totalidade da receita bruta omitida, sem dúvida, impôs verdadeira penalidade ao sujeito passivo, confirmada pela sua inserção no Capítulo II do Título IV daquela lei, intitulado "DAS PENALIDADES".

Sobre o tema, é esclarecedor o entendimento manifestado no voto proferido por José Carlos Passuelo, no Acórdão CSRF/01-04.477, cujas razões de decidir adoto integralmente neste processo, como segue:

(...)

*Muitos ponderam que a tributação integral da receita omitida já admitida na sistemática de lucro real e portanto, ampliar tal aplicação ao lucro presumido não é nenhum absurdo.*

*Concordo que tal procedimento vem sendo aceito com pouco questionamento quando a tributação ocorre pela sistemática de lucro real, mas tenho argumento que me convence de que isso é possível. É que, no lucro real, a apropriação de custos e receitas é acompanhada por um procedimento obrigatório e tecnicamente sofisticado de registro de documentos, conforme princípios e convenções contábeis, em cujo âmbito, não sendo possível atribuir à receita omitida os custos vinculados (específicos), admite-se que os custos tenham sido registrados, até porque o grande benefício fiscal que a omissão de receita propicia (principalmente na venda de bens ou mercadorias) está justamente na possibilidade de apropriar integralmente os custos, em valores significativamente maiores que os lucros da operação, omitindo a receita delas. Esse mecanismo torna aceitável a tributação integral da omissão da receita no lucro real.*

*Mas, na modalidade de lucro presumido, o grande benefício que o omitente de receitas (digamos de venda de bens e mercadorias) obtém não é o benefício de aproveitar os custos para abater os resultados de outras operações, mas apenas reduzindo a tributação sobre o montante da margem estimada (presumida) definida na legislação de regência.*

*E, para coibir um benefício que a omissão poderia trazer à empresa que omite receitas de redução de tributos sobre, digamos 8% para as empresas que comercializam mercadorias, o fisco disporia da prerrogativa de tributar 100% do mesmo valor, é sem dúvida estabelecer penalidade exacerbada e criar dispositivo desequilibrado em razão de seus efeitos. Isso sem questionarmos eventuais incidências sobre a distribuição existente à época. E tudo gravado com 75% ou 150% de multa, dependendo do enquadramento fiscal.*

*Não há como não aceitar que dito mecanismo é de natureza claramente punitiva.*

*Isso, sem falarmos na quebra da isonomia, princípio tão decantado no direito tributário, segundo o qual, iguais devem ter tratamento idêntico, e não há como querer alterar a base de aplicação do tributo apenas pelo fato de um contribuinte haver contabilizado determinada operação e outro, adotando a mesma forma de tributar, não a tenha. Se diferença existe entre ambos, certamente não será na essência da operação nem na sua base tributável, apenas estará no procedimento de ocultar a operação, o que será cominado com multa própria para a punição de tal procedimento, como dito.*

*Mas, em direito fiscal, não é admissível punir com tributo. Pune-se com multa.*

*O tributo deve ser neutro e isonômico diante dos mesmos fatos e circunstâncias, afirmativa extensível à base imponiblel.*

*E toda essa argumentação fica mais veemente quando se procura o motivo da revogação do artigo 43 da Lei nº 8.541/92. Isso teria ocorrido por sua inerente tentativa de quebra dos princípios apontados, por trazer no seu bojo penalidade disfarçada ou simplesmente por ter criado situação não isonômica inaceitável? Talvez decorra até de simples aperfeiçoamento tributário. Como não tenho a resposta emitida pela autoridade legislativa, tenho que me contentar com conclusões próprias e opiniões buscadas nos diversos julgados deste Colegiado.*

*Tudo, porém, conduz à aceitação de que, independentemente de possível falha de elaboração legislativa observável na Lei nº 8.541/92, a colocação do dispositivo no Título IV, das penalidades, não me parece ocasional nem apenas coincidência, porquanto a exação é carregada por forte dose de penalidade, pois pune de forma desproporcional e não isonômica, e pior ainda, usando a figura do tributo, instrumento que não pode se prestar para isso. Mais, cumula, ainda, com multa de ofício. Seria a aplicação de penalidade sobre penalidade?*

*(...)*

*A conclusão prática disso é que, possuindo tais características punitivas a exação trazida no art. 43 da Lei nº 8.541/92, pode-se aplicar a retroatividade benigna contemplada no art. 106, II, do Código Tributário Nacional, dando-se efeitos retroativos à revogação perpetrada pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95, para que a revogação venha atingir a norma punitiva na sua origem, exatamente no ponto da alteração efetuada pela Lei 9064/95. Como conseqüência, no ano de 1995 a receita omitida seria tributada com apuração do lucro presumido adotando-se os mesmos percentuais vigentes para tributação das demais receitas declaradas, em homenagem ao conceito de lucro e respeito ao princípio da isonomia. Porém, por impedimento*

*legal, não cabe a este Colegiada inovar no lançamento, tornando inevitável o cancelamento da exigência como um todo.*

No mesmo sentido é o posicionamento do STJ, conforme julgamento do Recurso Especial 801447/PR, de 26/10/2009:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. IRPJ. BASE DE CÁLCULO. OMISSÃO DE RECEITAS. REVOGAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/92. PENALIDADES. RETROAÇÃO DA LEI MAIS BENIGNA. APLICABILIDADE. ART. 106 DO CTN. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. ENTENDIMENTO DA CORTE ESPECIAL DO STJ.*

*1. Posicionamento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção deste Tribunal no sentido de reconhecer a retroatividade benigna (art. 106 do CTN) provocada pela revogação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, que continham normas com caráter de penalidade e estabeleciam a incidência em separado do imposto de renda sobre o valor da receita omitida.*

*2. Precedentes citados: AgRg no REsp n. 716.208/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 6/12/2009 e REsp n. 801.447/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 26/10/2009.(...)”*

*(REsp 801447/PR. Relator(a) Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI (1124). Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data da Publicação/Fonte: DJe 26/10/2009)*

Por se tratar de norma de caráter punitivo, a sua revogação pela Lei nº 9.249/95 autoriza a incidência da retroatividade benigna, prevista no art. 106, "c", do Código Tributário Nacional, com o conseqüente cancelamento da penalidade imposta.

Isto posto, voto no sentido de não conhecer o recurso especial em relação ao prazo decadencial aplicável à COFINS e negar provimento aos demais recursos especiais, mantendo-se a decisão recorrida em todos os termos.

Sala das Sessões, 08 de novembro de 2010 .

  
Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator Designado

Minha divergência do Ilustre relator dirige-se ao entendimento, a meu ver equivocado, de que o art. 44, da Lei nº 8.541/92 teria estabelecido uma penalidade e que, portanto, a revogação do dispositivo atingiria fatos geradores anteriores a ele.

O suposto caráter penal da tributação estabelecida pelos arts. 43 e 44, da Lei nº 8.541/92 era entendimento deste Colegiado. Várias decisões foram proferidas nesse sentido, inclusive nesta Corte superior. Assim, a revogação dos dispositivos em questão pela Lei nº 9.249/95 implicaria na aplicação da retroatividade e a insubsistência dos lançamentos formalizados com base neles.

Tal entendimento foi superado em julgados mais recentes. Prevalece hoje a tese de que a tributação estabelecida nesses artigos define quantitativamente a hipótese de incidência de tributo, mas sem caráter de penalidade, independentemente de seu caráter gravoso. Assim, não há que se aplicar o princípio da retroatividade benigna.

Veja-se o teor de ementa em julgamento recente na CSRF:

*“NATUREZA DOS ARTIGOS 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/92. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. Ao estabelecer, por meio do art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, a tributação em separado sobre 100% dos valores apurados a título de omissão de receita, tratou o legislador de definir quantitativamente a hipótese de incidência dos tributos. Inexiste previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna ao caso.*

Do exposto voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

*Leonardo de Andrade Couto*

Leonardo de Andrade Couto - Redator Designado