



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.003110/97-68
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.202 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIAL ELOI CHAVES LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1994

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA. TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO SOBRE 100% DA RECEITA OMITIDA. CSLL.

Por força do princípio da anterioridade nonagesimal disposto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, o art. 43 da Lei nº 8.541/92 somente se aplica às contribuições sociais, no caso de pessoa jurídica submetida ao lucro presumido ou arbitrado, sobre os fatos geradores ocorridos a partir de 05/08/1994.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial; e (ii) no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento para restabelecer a exigência de CSLL a partir do mês de agosto de 1994, vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram por lhe dar provimento parcial para restabelecer a exigência de CSLL somente a partir do mês de setembro de 1994. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.202 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10469.003110/97-68

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 991 e seguintes) em face dos acórdãos n.º 1402-00.662 (fls. 1 e seguintes) e n.º 1402-001.961 (fls. 977 e seguintes), ambos proferidos pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio dos quais foi dado parcial provimento ao recurso voluntário.

O acórdão n.º 1402-00.662 apresenta a seguinte ementa, *verbis*:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1994

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. SALDO CREDOR DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITAS.

A presunção legal prevista no art. 228 do RIR/94 não se restringe à sistemática de apuração do Lucro Real, aplicando-se, também, às empresas tributadas pelo Lucro Presumido.

IRPJ E IR-FONTE. BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS OMITIDAS. EFICÁCIA DOS ARTS. 43 e 44 DA LEI 8.541/92, NA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO E ARBITRADO.

A MP 492/94 (art. 3º) estendeu as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8541/92, para incidirem, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, fixando no seu art. 7º e da que lhe sucedeu (MP 520/94), que a nova tributação de 100% (cem por cento) da receita omitida aplicar-se-ia “aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994”. Todavia, essa determinação expressa de efeitos imediatos perdeu sua eficácia por não constar das reedições subsequentes, nem da Lei 9.064/95 em que foi convertida. Por traduzir majoração de imposto, pelo alargamento da base de cálculo das empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, só a partir de 01.01.95 seria possível a aplicação das regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, em respeito ao princípio da anterioridade fixado no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal. Prevalência das regras anteriores, no ano de 1994, que autorizam reduzir a base tributável do IRPJ para 50% (cinquenta por cento) da receita omitida, e cancelar o IR-FONTE lançado contra a pessoa jurídica, passível de ser exigido das pessoas físicas beneficiárias.

PIS-FATURAMENTO. LEI COMPLEMENTAR 07/70. BASE DE CÁLCULO DE 6 (SEIS) MESES ATRÁS.

A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária. (Súmula CARF nº 15).

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

A ocorrência de saldo credor de caixa caracteriza omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1994

OMISSÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO.

A partir de maio de 1994, nos casos de omissão de receitas, a CSLL deverá ser lançada de ofício, à alíquota de 10%, e considerado como base de cálculo o valor total da receita omitida.”

As exigências fiscais em exame nos autos decorrem de fiscalização que resultou no lançamento de ofício por omissão de receitas nos meses de **janeiro a novembro de 1994**, caracterizada pela ocorrência de **saldo credor da conta caixa**. Disto resultou a exigência de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF.

A DRJ (acórdão de fls. 832 e seguintes) julgou parcialmente procedente a impugnação, reduzindo os valores dos saldos credores de caixa mensalmente apurados, sendo tal decisão definitiva, no âmbito administrativo, posto que não sujeita a recurso de ofício.

O **acórdão n.º 1402-00.662**, por sua vez, deu parcial provimento ao recurso voluntário para: **1) cancelar o lançamento do IRRF; 2) reduzir a base de cálculo do IRPJ para 50% da receita omitida, e 3) adaptar a exigência do PIS à súmula n.º 15 do CARF (faturamento do sexto mês anterior).**

O contribuinte embargou a decisão, tendo o CARF proferido, então, o **acórdão n.º 1402-001.961**, por meio do qual foi determinada a extensão para a CSLL do que foi decidido em relação ao IRPJ. Ou seja, decidiu-se **reduzir também a base de cálculo da CSLL para 50% da receita omitida**, tal qual fora feito com relação ao IRPJ, sendo este, especificamente, o motivo da interposição do recurso especial fazendário.

No recurso especial, a Procuradoria apresenta como paradigma de divergência o acórdão n.º 9101-00.337, no qual foi analisada a mesma hipótese legal motivadora do lançamento fiscal debatido nos presentes autos, qual seja, a omissão de receita apurada de acordo com os artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92.

Eis a ementa do acórdão paradigmático, com os destaques da recorrente:

“NATUREZA DOS ARTIGOS 43 E 44 DA LEI N.º 8.541/92. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. Ao estabelecer, por meio dos art. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92, a tributação em separado sobre a totalidade 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.

OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO SOBRE 100% DA RECEITA OMITIDA. IRPJ E IRF. Por força do princípio da anterioridade disposto no art. 150, III, alínea "b", da Constituição Federal, os arts. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92 somente se aplicaram, quando a tributação foi efetuada pelo lucro presumido ou arbitrado, sobre os fatos geradores ocorridos em 1995. OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO SOBRE 100% DA RECEITA OMITIDA. **CSLL. Por força do princípio da anterioridade nonagesimal disposto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, o art. 43 da Lei n.º 8.541/92 somente se aplicou, para as contribuições, quando a tributação foi efetuada pelo lucro presumido ou arbitrado, sobre os fatos geradores ocorridos a partir de agosto de 1994.**”

Demonstra assim que, enquanto o acórdão paradigmático manteve as exigências relativas à CSLL lançadas **a partir de agosto de 1994** (sobre **100% da receita omitida**), o acórdão recorrido reduziu as exigências relativas à CSLL para **50% da receita omitida** para todo o período tratado no processo (**janeiro a novembro de 1994**).

No mérito, defende que, por força da anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º da Constituição Federal, as disposições da Medida Provisória n.º 492, de 5/5/94, sejam aplicadas aos fatos geradores da CSLL apurados **a partir do mês de agosto de 1994**.

Em sede de contrarrazões ao recurso, o contribuinte argumenta que:

(i) sendo o lançamento de CSLL “*decorrente da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica*”, consoante afirmou a própria fiscalização, deve ele naturalmente seguir o que foi decidido no lançamento principal, exatamente como decidiu a decisão recorrida, sendo de todo **incabível a pretensão da PFN**;

(ii) em sendo o caso de se observar o princípio da anterioridade nonagesimal, tem-se que, “*se a MP 592/94, foi publicada em 6/5/94, torna-se obvio que a exigência somente deve prevalecer, a partir de 5/8/1994 e não a partir de 1/8/94, como pretende a PFN*”, e, portanto, “*como o fluxo de caixa não foi apurado, dia a dia, conforme consta das fls. 245/249 dos autos, mas, por totais ocorridos no mês, torna-se impossível apurar a omissão de receita, de 1/8/94 a 4/8/1994 e de 5/8/94 a 31/8/94*”, logo, **a citada Medida Provisória somente poderia ser aplicada, em concreto, no caso dos autos, a partir de setembro de 1994**.

Vale dizer que o contribuinte aceitou parte da autuação e houve a remessa do processo à unidade de origem para a transferência dos débitos, restando, portanto, a análise da matéria controversa, em sede de recurso especial interposto pela PGFN.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima, e a divergência jurisprudencial restou demonstrada, e, nos termos do despacho de admissibilidade, dele conheço.

Quanto ao mérito, a divergência a ser sanada, conforme visto, diz respeito à determinação do marco temporal a partir do qual devem ser aplicadas as determinações contidas na Medida Provisória n.º 492, de 5/5/94, no que diz respeito à CSLL e às alterações promovidas ao artigo 43 da Lei n.º 8.541/92.

O art. 43 da Lei n.º 8.541/92, originalmente, tinha a seguinte redação:

“**Art. 43. Verificada omissão de receita**, a autoridade tributária lançará o Imposto de Renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como **base de cálculo o valor da receita omitida**.”

§ 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo.”

A Medida Provisória nº 492 de 05.05.1994 (publicada no D.O.U. de 06.05.1994), deu nova redação ao dispositivo, estendendo a incidência nele prevista também às empresas tributadas segundo o regime do lucro presumido ou arbitrado, em especial por meio da alteração da redação do seu parágrafo segundo, consoante abaixo reproduzido:

Medida Provisória nº 492 de 05.05.1994

“**Art. 3º** Os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação:

“**Art. 43.**

§ 1º

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, bem como a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos.

§ 3º A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR pelo valor desta do dia da omissão.

§ 4º Considera-se vencido o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão.”

Portanto, para o específico caso dos autos, em que se trata de empresa tributada segundo o *lucro presumido*, foi a Medida Provisória em questão quem determinou que a receita omitida deveria ser “*tributada em separado*” da determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos. Ou, dito de outra forma, que as respectivas alíquotas do IRPJ e da CSLL deveriam ser aplicadas *diretamente sobre o valor da receita omitida* (100% da receita omitida).

Por se tratar de aumento de tributos, esta alteração legislativa deve obedecer aos princípios constitucionais que impedem a sua imediata vigência.

Para fins do IRPJ deve-se aplicar o princípio da *anterioridade* (art. 150, III, ‘b’, da CF/88), pelo qual não é possível cobrar tributos “*no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*”, consoante decidiu o acórdão recorrido, não estando tal ponto sob questionamento.

Para fins da CSLL, contudo, a Constituição Federal contém dispositivo próprio, qual seja, o art. 195, § 6º, que determina que as contribuições sociais só poderão ser exigidas “*após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, ‘b’*”.

Não prospera, portanto, o argumento da contribuinte, em sede de contrarrazões ao recurso, no sentido de que, por se tratar de lançamento reflexo ou decorrente do IRPJ, a decisão

dada no processo principal deveria obrigatoriamente ser reproduzida por inteiro. É evidente que a decisão dada no processo principal deve adequar-se às regras e às limitações específicas contidas na legislação própria de cada tributo reflexo. Não se mostra correta a decisão recorrida, portanto, neste aspecto, pois o princípio constitucional da *anterioridade* (art. 150, III, 'b', da CF/88), bem aplicado pela decisão recorrida para afastar a tributação do IRPJ sobre todo o ano de 1994, **não é aplicável à CSLL**, por expressa determinação também constitucional, a elas devendo ser aplicada a *anterioridade nonagesimal* (art. 195, § 6º, da CF/88).

Assim, tendo a Medida Provisória sido publicada no D.O.U. em 06.05.1994, o prazo de 90 dias encerra-se em 04.08.1994, de sorte que **a partir de 05.08.1994**, as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro presumido ou arbitrado se encontram submetidas ao comando legal do art. 43 da Lei n.º 8.541/92, na sua nova redação.

Não prospera, também, a alegação do contribuinte em sede de contrarrazões ao recurso especial fazendário, no sentido de que, não tendo sido feita pelo fisco a apuração dos saldos credores de caixa *diários* (com a separação entre o quanto apurado de 01/08/1994 a 04/08/1994 e o quanto apurado de 05/08/1994 a 31/08/1994), não seria possível a aplicação do dispositivo legal em questão à CSLL no mês de agosto, deslocando-se a sua aplicação para o mês de setembro de 1994.

É que no caso, tratando-se de apuração de omissão de receitas por saldo credor de caixa, há que se considerar que a apuração por totais mensais de entradas e saídas de caixa, a partir de um saldo inicial do primeiro dia do mês, evidentemente irá dar como resultado o valor do saldo credor de caixa *no último dia daquele mês*, e não em qualquer outra data.

Não há, portanto, óbice algum a que se tome o **saldo credor apurado em 31/08/1994** como o valor da receita omitida para fins de aplicação da alíquota da CSLL, posto que a norma legal (nova redação do art. 43 da Lei n.º 8.541/92) já se encontrava vigente e eficaz **desde 05/08/1994**.

A apuração de saldo credor de caixa por totais mensais, quando muito, pode ser prejudicial somente ao próprio fisco, uma vez que é perfeitamente possível que, em algum outro determinado dia do mês, o saldo credor possa ter-se mostrado *superior* ao saldo credor apurado no dia 31/08/1994, sendo cediço que a tributação, nesta modalidade de apuração da omissão de receita, se faz sempre pelo *maior saldo credor* de caixa apurado no período. Logo, não captando este eventual saldo credor *superior* ao saldo credor do dia 31/08/1994, o "prejuízo" (apuração da omissão a menor) é todo do fisco, ao adotar a metodologia de apuração da infração por totais mensais de entradas e saídas de caixa, em lugar da apuração diária.

Por outro lado, mesmo que em todos os demais dias do mês de agosto (não importa se entre os dias 01/08/1994 e 04/08/1994, ou se após este interregno) o saldo credor por hipótese se mostrasse *inferior* ao saldo credor apurado no dia 31/08/1994, isto em absolutamente nada alteraria o fato de que, **em 31/08/1994**, foi apurado um saldo credor *maior* do que o de todos aqueles dias. Assim, como a tributação deve ser feita sobre o *maior saldo credor* de caixa apurado no período, a omissão de receita apurada em 31/08/1994, de qualquer modo, não seria afetada.

Portanto, absolutamente possível e correta se afigura a aplicação, em concreto, das determinações contidas na nova redação do art. 43 da Lei n.º 8.541/92, dada pela Medida

Provisória n.º 492/1994, ao caso dos autos, para fins de determinação da CSLL, já a partir do **mês de agosto de 1994**.

Pelo exposto, **dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.**

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Manifestei interesse em apresentar a presente declaração de voto para motivar o meu entendimento quanto à aplicação da CSLL apenas após setembro de 1994, e não agosto de 1994, como restou vencido.

Como bem observou a I. Relatora, *tendo a Medida Provisória sido publicada no D.O.U. em 06.05.1994, o prazo de 90 dias encerra-se em 04.08.1994, de sorte que **a partir de 05.08.1994**, as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro presumido ou arbitrado se encontram submetidas ao comando legal do art. 43 da Lei n.º 8.541/92, na sua nova redação.*

Diante desse cenário, e sob a premissa de que *tratando-se de apuração de omissão de receitas por saldo credor de caixa, há que se considerar que a apuração por totais mensais de entradas e saídas de caixa, a partir de um saldo inicial do primeiro dia do mês, evidentemente irá dar como resultado o valor do saldo credor de caixa **no último dia daquele mês**, e não em qualquer outra data*, o voto vencedor concluiu que *não há, portanto, óbice algum a que se tome o **saldo credor apurado em 31/08/1994** como o valor da receita omitida para fins de aplicação da alíquota da CSLL, posto que a norma legal (nova redação do art. 43 da Lei n.º 8.541/92) já se encontrava vigente e eficaz **desde 05/08/1994**.*

Com a devida vênia, entendo que, como a norma legal passou a produzir efeitos após iniciado o mês de agosto/1994, a omissão de receita por presunção em virtude de saldo credor de caixa relativa a este mês também escapa da tributação.

Isso porque a tributação, nesta modalidade de apuração, deve ser feita com base no **maior saldo credor diário** de cada mês, sistemática esta, portanto, que deve ser aferida levando em conta todos os dias do mês, e não apenas parte deles.

Vale dizer, aplicando-se a anterioridade *nonagesimal* para uma espécie de tributação que deve ser aferida mensalmente, mas a partir do confronto de cada saldo diário, a lei somente terá eficácia para os “meses completos”, representados, no caso, a partir de setembro de 1994.

É por isso que parte do Colegiado entendeu que a CSLL somente se faz devida a partir de setembro, e não agosto de 1994.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli