



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 24 de abril de 1990

ACÓRDÃO Nº 103-10.316

Recurso nº 94.250 - IRPJ - EXS.: DE 1982 a 1984

Recorrente CONSTRUTORA MARNA LTDA.

Recorrid DRF em CURITIBA (PR)

IRPJ - TRIBUTAÇÃO DE RESULTADOS EM CONTRATOS DE LONGO PRAZO.

Nos contratos de longo prazo a percentagem do contrato ou da produção executada durante o período-base poderá ser determinada com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção. Sendo impossível o conhecimento do custo total estimado, a apuração dos resultados deverá ser procedida de conformidade com o estatuído na alínea "b" do parágrafo único. Do art. 280 do RIR/80.

RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA MARNA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Cons. Braz Januário Pinto.

Sala das Sessões, em 24 de abril de 1990

ANTONIO DA SILVA CABRAL - PRESIDENTE

AYRES DE OLIVEIRA - RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE: 21 JUN 1990

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

v.v.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausente por motivo justificado o Conselheiro FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10980/006.429/86-58
RECURSO Nº 94.250
ACÓRDÃO Nº 103-10.316
RECORRENTE: CONSTRUTORA MARNA LTDA.

R E L A T Ó R I O

O Auto de Infração de fls. 312 apurou contra a empresa retromencionada crédito relativo a imposto de renda no montante originário de Cz\$ 1.310.438,98, correspondente aos exercícios de 1982, 1983 e 1984 e proveniente de diferença de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, apurada conforme Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 294/307)

2. O crédito de imposto apurado está assim descrito:

- Exercício de 1982 - Ano-base de 1981
Imposto em cruzeiros: 275.465
Imposto em cruzeiros: 275,46
- Exercício de 1983 - Ano-base de 1982
Imposto em ORTN : 6.213,47
Imposto em cruzeiros: 655.210,41
- Exercício de 1984 - Ano-base de 1983
Imposto em ORTN : 6.211,03
Imposto em cruzeiros: 654.953,11

3. As infrações descritas no Termo de Encerramento da Ação Fiscal referem-se:

a) à inobservância, por parte da fiscalizada, das normas legais para apuração de resultados relativamente e contratos de longo prazo, segundo o disposto no subitem 2.3 da IN SRF nº 021/79.

b) nos contratos de construção de curto prazo a empresa postergou o pagamento do imposto de renda relativo a lucros

L 

auferidos, cuja execução da obra foi completada em um período-base e o lucro foi oferecido à tributação no período-base subsequente.

c) nos contratos de empreitada firmados com a Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus e com a Província Franciscana da Imaculada Conceição do Brasil, datados de 09.11.78 e 31.08.81, a fiscalizada prestou serviços no regime de administração e os resultados deveriam ser computados anualmente, observando-se quanto aos custos e receitas o regime de competência, conforme estabelece o subitem 11.1 da IN SRF nº 021/79, fato que não ocorreu e que gerou diferença de imposto a recolher nos exercícios de 1982, 1983 e 1984.

d) os dispositivos infringidos foram os arts. 157, § 1º, 171, I e, 280, 281, 282 e 387, II do RIR/80 c/c arts. 2º, 3º, 6º e 20 do DL. nº 1967/82.

4. Em sua peça impugnatória, preliminarmente, a defen-
dente pleiteia ampliação do prazo para a impugnação total da exi-
gência do crédito tributário, dada a complexidade do contencioso,
e solicita permissão para o aditamento de razões de direito e de
fato viabilizadas quando conclusos os trabalhos mencionados no
item imediatamente precendente, com base no permissivo do art. 6º
do Decreto nº 70.235/72.

Em relação ao mérito alegou que, "enquanto se está executando um contrato de longo prazo, nenhum contribuinte tem condições de prever o custo total efetivo da obra contratada".

Por essa razão, o legislador ordinário cuidou de ex
plicitar as regras de apuração do resultado de contratos a longo
prazo, estabelecendo-as no art. 280 "caput" e incisos I e II e no
seu parágrafo único, alíneas "a" e "b" do RIR/80.

Da leitura desses dispositivos depreende-se que a fiscalização não observou na composição dos créditos tributários

o disposto no parágrafo único, alíneas "a" e "b" do artigo mencionado, o que certamente conduz a resultados divergentes daquele que a legislação pretendeu alcançar.

5. Pelo despacho de fls. 319 foi concedido à impugnante mais 15 dias de prazo para complementar a impugnação.

6. Na nova impugnação apresentada, a defendente insiste na tese de que a fiscalização não obdeceu a nenhum dos critérios estabelecidos no parágrafo único do art. 280 do RIR/80 e que, em relação a algumas obras, os fiscais olvidaram o disposto no art. 282 do RIR/80, o que significou o não diferimento da tributação sobre tais resultados na proporção da receita não recebida.

Dada a complexidade do relatório, a impugnante, com base no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, solicita a realização de diligências, a fim de se permitir um deslinde mais ágil à controvérsia.

7. No documento de Informação Fiscal o Autuante esclarece que o critério adotado para comprovação do crédito tributário foi estribado em fato pretérito com valores de custo efetivo e elementos que estavam à mercê da fiscalização. O item 4 da IN SRF nº 021/79 determina que "o contribuinte manterá registro individualizado por contrato de produção em longo prazo de que constará, entre outros, o custo orçado ou estimado e os seus reajustes, o preço total e os reajustes convencionados e em relação a cada período-base, os custos incorridos, a receita recebida ou faturada e o resultado apurado.

Na realidade, a empresa não possui registro individualizado relativo a custo orçado ou estimado o que impediu a aplicação da fórmula estabelecida na IN SRF nº 021/79.

E compreensível concluir-se que se a contribuinte não procedeu, na época própria, à compilação dos resultados na sua escrituração, nós o fizessemos, no momento da fiscalização, baseados

h

JOF

em valores reais, considerando-se, proporcionalmente, o diferimento correspondente à receita não recebida.

Quanto à alegação da recorrente de que para algumas obras não se observou o disposto no art. 281, temos a informar que nas obras com execução de longo prazo houve exclusão da parcela não recebida e quanto à diligência pretendida não vemos motivos para sua realização.

8. Por despacho contido às fls. 348, o processo foi devolvido ao Autuante a fim de que fosse complementado o quadro de fls. 308 com o demonstrativo da apuração do resultado computável em cada exercício, justificando, ainda, a razão de não haverem nelas sido compensados os valores correspondentes a parcelas que se sujeitam à tributação em exercícios anteriores e que fosse reaberto prazo à fiscalizada para nova impugnação.

9. As fls. 350/352 novo demonstrativo foi elaborado e os resultados foram apurados por exercício fiscalizado e por obra executada.

10. As fls. 355 foi juntada a terceira impugnação apresentada pela autuada, merecendo destaque as seguintes alegações:

- Inconformada com os critérios utilizados pela fiscalização a impugnante submete ao exame da Autoridade Julgadora o demonstrativo de fls. 264/385, reelaborado com base na IN 021/79 e nos índices de reajustamento de obras rodoviárias constantes da Portaria MT nº 396/74, coluna "Obras de Arte Especiais".

- Em decorrência, a impugnante apurou crédito tributário de valor distinto do erigido pela fiscalização, e, por isso mesmo, oferece oposição parcial à dita exigência. A diferença impugnada monta em Cz\$ 760.679,10, ao passo que o crédito tributário reconhecido pela impugnante, no valor de Cz\$ 1.891.405,70 é por ela reconhecido mediante DARF anexado às fls. 389, com o aproveitamento dos benefícios do DL. nº 2303/86.

L JMF

- Segundo a impugnante o critério utilizado pela fiscalização não está contemplado na legislação ordinária. Daí, a diferença que se impugna.

- As regras para apuração de resultados, em contratos de construção ou de produção em longo prazo, estão insculpidas no RIR/80, no art.280 e parágrafo único.

- Entende a impugnante que a ela é assegurada a faculdade de quantificar a base tributável, a cada exercício considerando, segundo a percentagem que o custo incorrido de cada período-base representa sobre o custo total "estimado" ou "orçado".

11. A decisão da Autoridade Singular julgou parcialmente procedente a ação fiscal, determinando a redução de Cz\$ 210.,39 na exigência tributária no exercício de 1982, remanescendo o valor de Cz\$ 65,07 de imposto.

Os fundamentos da decisão proferida para manutenção da matéria tributável autuada se restringem à informação de que a interessada descumpriria o disposto no art. 280 e na IN SRF 021/79, somente oferecendo o resultado à tributação, após a conclusão final das obras, ocasião em que se encontrava apurado o custo efetivo de cada contrato. E que nada obsta ao fiscal levantar o resultado tributado em cada período-base, partindo de valores efetivos e reais retirados da própria contabilidade da empresa.

12. No recurso apresentado, a recorrente ratifica integramente os termos de sua impugnação com a apresentação de cópia da mesma.

13. Em 29.03.89 a recorrente apresentou recurso complementar, tendo sido o mesmo inserido às fls. 465/489 deste processo.

Confessa a empresa que realmente o seu contabilista errou ao diferir a tributação das receitas relativas aos contratos de longo prazo, oferecendo-as à tributação somente após o término das obras e desrespeitando dessa forma o DL nº 1598/77 e a IN

L

JRP

SRF nº 021/79.

Alega a recorrente que o Fisco, ao invés de adicionar e excluir os valores devidos em cada exercício, nos exatos termos do art. 6º e seus parágrafos do DL nº 1598/77, criou nova modalidade de tributação, via eleição de fórmulas inusitadas.

Segundo a recorrente, o DL nº 1598/77 que regula por inteiro o assunto não contempla as fórmulas utilizadas pelo Fisco e a IN SRF nº 021/79, que uniformizou os procedimentos de apuração do resultado de contratos de longo prazo foi espezinhada, tanto pelas autoridades lançadoras, como pela autoridade julgadora, pela criação de novo critério de tributação de resultados.

Pondera a recorrente que a IN SRF 021/79 determina que a apuração dos resultados tributáveis seja feita por um dos dois critérios previstos no parágrafo único do art. 280 do RIR/80, ou seja:

a) Segundo a percentagem que a execução física, avaliada em laudo técnico de medição subscrito por um ou mais profissionais, com o sem vínculo empregatício com a empresa, habilitados na área específica de conhecimento, representar sobre a execução contratada; em suma, "segundo percentagem que a execução física representar sobre a execução contratada";

b) Segundo a porcentagem que o custo incorrido no período-base representar sobre o custo total orçado ou estimado, reajustado.

Pondera a recorrente que a autoridade julgadora homologou o procedimento fiscal ao convalidar a substituição do custo orçado ou estimado reajustado pelo custo total efetivo, retirado de sua contabilidade, o que não é contemplado pelos instrumentos-legais que contemplam a matéria.

h

1102

Entende a recorrente que a norma inscrita no subitem 6.3 da IN 021/79 é norma específica, aplicável tão-somente no exercício em que se concluir a obra, não tendo aplicação nos demais exercícios que antecedem esse fato.

Diz o citado subitem 6.3:

"No período-base em que se completar a execução, na estiração do resultado será tomado, como custo total orçado ou estimado reajustado, o custo total efetivo".

Pelo exposto fica claro que a autoridade julgadora extrapolou a legislação no julgamento feito ao homologar critério utilizado pela fiscalização sem previsão legal. Retroagir o valor efetivo de cada contrato de longo prazo para se apurar o resultado tributável de cada período-base, que deveria ser calculado com base em custo orçado ou estimado, é legislar, sem competência para tal, sobre matéria já regulada por lei. Ao fazer uma retrospectiva, considerando o valor efetivo de cada contrato, a longo prazo, somente conhecível quando da conclusão da obra, o fiscal feriu o ordenamento jurídico, pois ao final de cada exercício deve se utilizar os elementos conhecidos nessa data (preço total, reajustado) e não aguardar o término de cada obra, no exercício vindouro para se tributar os exercícios que precedem o da conclusão da obra.

Entende a recorrente que lhe assiste o direito de ser tributada segundo as regras do DL 1598/77 e da IN SRF 021/79, e que o fiscal ao arbitrar os resultados tributáveis inobservou o disposto nos itens VII VIII e IX da IN SRF 021/79.

Pondera a recorrente que o quadro denominado Anexo I, ora acostado ao processo, demonstra de forma prática e com indiscutível visualização, de cada obra executada por exercício, os Dados Gerais, os Custos, as Receitas, o Resultado Computável na determinação do Lucro Líquido, assim como as Adições e Exclusões na parte "A" do Lalur, tornando indubitoso o lucro real que é a base impositiva.



O quadro Anexo II demonstra de forma meridiana o Lu
cro Real Ajustado em cada exercício, face à postergação havida em
decorrência da não aplicação das normas do DL nº 1598/77.

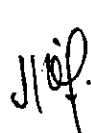
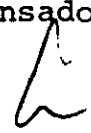
O quadro Anexo III demonstra o imposto de renda ajus-
tado devido nos exercícios de 1982 a 1984, após realizadas as cor-
reções necessárias.

Alega a recorrente que na obra intitulada "Ponte so-
bre o Rio Peixe-Piratuba" nada foi recebido apurou no Termo de Ve-
rificação, lucro tributável de Cz\$ 2.324.743,00 para o citado pe-
ríodo-base, o que demonstra a fragilidade e a incorreção do crité-
rio fiscal.

Que, relativamente aos exercícios de 1983 e 1984 fo-
ram mantidos pela autoridade monocrática, integralmente, as exi-
gências de 6.213,47 e 6.211,03 OTN de imposto, além dos acrêsci-
mos legais, deduzindo-se apenas 3.906,25 e 4.959,08 OTN, face ao
depósito judicial efetuado com os benefícios do DL nº 2.303/86.

Que, no demonstrativo elaborado pela DRF, pertinen-
te ao exercício de 1983 foi registrado como valor original do tri-
buto a importância de Cz\$ 243.296,34, porém, no relativo ao exer-
cício de 1984, consignou-se a importância de Cz\$ 253.666,30 quan-
do o correto, segundo esses dados, seria Cz\$ 132.018,12 havendo
excesso de Cz\$ 121.647,12 e, por decorrência, majorados indevida-
mente todos os demais acréscimos legais pertinentes ao exercício
de 1984, cujo reparo se impõe, independentemente do entendimento
que vier a ser esposado.

Que, na folha de "continuação nº 09" do Termo de Ve-
rificação, o fisco apurou que a recorrente recolher a maior
1.693,44 OTN relativamente ao exercício de 1985 e 570,47 OTN, per-
tinentes ao exercício de 1986 e que nas "folhas de continuação 10,
11 e 12" apenas foram compensados pelo fisco os montantes de
1.150,56 OTN e 496,38 OTN.



A seguir, a recorrente transcreve o art. 10 do DL nº 1598/77 e menciona os dispositivos da IN SRF 021/79 já transcritos e reforça a sua tese citando opinião de Bulhões Pedreira a respeito da apuração de resultados nos contratos a longo prazo, de Geraldo Ataliba e Ives Gandra a respeito da Constituição brasileira, em relação à estrita legalidade na descrição do fato gerador, principalmente no campo da tributação, concluindo que "obrigação "ex lege" não comporta ampliação ou dilatação por via da ação administrativa dos Agentes do Fisco". Daí a ilegalidade da interpretação analógica ou extensiva da norma, com propósito de alcançar ocorrência do mundo factual que não esteja precisa e exatamente ajustada à descrição normativa do fato gerador da tributação. E o que preceitua o parágrafo primeiro do art. 108 do CTN:

"O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de crédito tributário não previsto em lei."

Requer a recorrente, ao final, após o exame de suas razões expostas na impugnação e no recurso, o provimento deste último para o fim especial de declarar insubsistente o Auto de Infração e reformar o julgamento de Primeira Instância.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro AYRES DE OLIVEIRA, Relator:

O recurso é tempestivo. A ciência da decisão ocorreu em 23.12.88 e o recurso foi apresentado em 20.01.89.

A matéria tributável autuada refere-se à exigência de oferecimento à tributação dos resultados parciais auferidos em cada período-base e relativos à execução de contratos de empreitadas de prazos superiores a 12 meses e considerados pela legislação, como "contratos de longo prazo".

O Assunto está regulado pelo DL nº 1598/77, transposto para o RIR/80, nos artigos 280 a 285, com procedimento uniformizados pela IN SRF nº 021/79.

Mais especificamente, a matéria autuada está enquadrada no art. 280, I e II e seu parágrafo único, alíneas "a" e "b", do RIR/80, abaixo transcritos:

"Art. 280 - Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período:

I - O custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorrido durante o período;

II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período.

Parágrafo único - A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada:

2

[Handwritten signature]

a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

No presente processo não está em discussão a infração cometida pela recorrente, mesmo porque, esta, em momento algum, discutiu a validade de seu procedimento na contabilização dos resultados de cada obra contratada, chegando mesmo a confessar no recurso interposto que "o seu contabilista, por desconhecimento da legislação, diferiu indevidamente para o final de execução da obra, resultados tributáveis que deveriam ter sido oferecidos à tributação nos períodos-base anteriores."

O que se discute no presente processo é a forma de apuração dos resultados tributáveis em cada período-base.

A recorrente, desde a primeira peça impugnatória, já que três impugnações foram apresentadas, se indispôs contra o critério utilizado pelo fisco na determinação dos resultados tributáveis, entendendo que a fiscalização criou legislação nova ao aplicar as fórmulas previstas na IN SRF 021/79, considerando como "custo orçado ou estimado" o valor do custo efetivo realizado e contabilizado em sua escrituração.

Alega a recorrente que o fisco não foi feliz na execução da tese, introduzindo valores previstos para apuração de resultado em contratos de curto prazo (custo efetivo realizado) na apuração de contratos de longo prazo.

O fisco partiu de resultados já conhecidos e fê-los retroagir a períodos-base anteriores, a fim de apurar a parcela tributável, em total desrespeito ao disposto no parágrafo único do art. 280, alíneas "a" e "b", anteriormente transcritos.

mf

Do último documento de "Informação Fiscal" (fls.393 e 394) podemos extrair:

"A recorrente, através de impugnação parcial, reconhece, parcialmente, o crédito tributário no montante de Cz\$. 1.891.405,70, já recolhido, conforme depósito judicial de fls. 391, questionando, entretanto o valor de Cz\$ 760.679,10".

"No entanto, é de se lembrar que às fls. 345 esta fiscalização já explanou que o critério adotado foi embasado em valores reais (custo efetivo e respectivas receitas), portanto, contabilizados e sacramentados."

"Ressaltamos que nossos trabalhos foram alicerçados na escrituração contábil da época, cujos resultados desta obra, foram apropriados na conta Ganhos ou Perda de Capital pelos valores constantes da coluna "Valores Reais", acima marcados com aste risco."

"Enfatizamos, então, que para se utilizar das regras impostas pela Instrução Normativa citada, é relevante manter-se registros individuados dos contratos de longo prazo, principalmente no tocante a custos orçados ou estimados e seus reajustes, sendo que os resultados desses registros devem estar devidamente contabilizados, o que não é o caso da impugnante."

A decisão da Autoridade Singular negou guarida ao pleito da recorrente sob o fundamento de "que o subitem 6.3 da IN SRF 021/79 determina que, no período-base em que se completar a execução, na apuração do resultado será tomado, como custo orçado ou estimado reajustado, o custo total efetivo".

Logo, afirma a autoridade julgadora: "é de se concluir que tal forma de apuração substitui as facultadas, uma vez que os contribuintes já dispõem de elementos para apurar o resultado com base em valores reais e, não, estimados".

[assinatura]

Data vênua, com todo o respeito à Autoridade Singular, entendo que a fundamentação é completamente descabida, tendo em vista que a autoridade julgadora se valeu de princípios estabelecidos na lei para apuração de resultados relativos à obras de curto prazo e os aplicou indevidamente à obras de longo prazo que, diga-se de passagem, tem suas normas de apuração explicitadas nas alíneas "a" e "b" do art. 280 do RIR/80.

Tem razão a recorrente quando aponta o art. 108 do CTN como impeditivo ao procedimento fiscal e quando recorre à Constituição brasileira para firmar o princípio da legalidade de que obrigação ex lege não comporta ampliação ou dilatação por via de ação administrativa dos Agentes do Fisco.

Concordando ou não a fiscalização, no parágrafo único do art. 280 do RIR/80 estão descritos os dois únicos caminhos que poderão ser seguidos para a apuração do resultado tributável nos períodos-base anteriores ao da conclusão da obra referente a contrato de longo prazo.

Se não for possível a apuração com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção, a legislação prevê a alternativa prevista na alínea "b" do parágrafo único do art. 280 do RIR/80.

Tal previsão legal, segundo meu entender, descaracteriza o procedimento fiscal e transfere a verdade dos resultados apurados para os demonstrativos elaborados pela empresa, já que não foram contestados, nem pela fiscalização, nem pela autoridade julgadora.

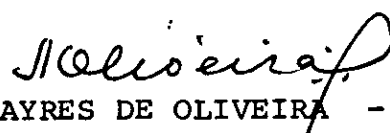
Entendo que a recorrente fez o que deveria ter sido feito pela fiscalização.

Deixo de analisar os índices utilizados pela recorrente na apuração dos resultados, extraídos da Portaria MT nº 396,

de 24.06.74 (fls. 387 e 388), vez que não foram questionados pela fiscalização.

Diante do exposto, VOTO no sentido de se acolher o recurso, por tempestivo, e, no mérito, dar-lhe provimento. 

Brasília-DF., em 24 de abril de 1990.


AYRES DE OLIVEIRA - RELATOR