



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 13808.003039/98-86
Recurso n.º : 135.293
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS.: 1993 a 1995
Recorrente : UNITEC - UNIDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.
Recorrida : 7ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO/SP-I
Sessão de : 12 DE AGOSTO DE 2004
Acórdão n.º : 105-14.659

CSLL - EMPREITADA DE OBRAS PÚBLICAS - LONGO PRAZO - A empreiteira deve obedecer ao princípio contábil do emparelhamento das despesas e custos com as receitas correspondentes, sob pena da quebra do regime de competência na apuração dos resultados. A adoção da sistemática de apuração dos resultados disponibilizada pelo artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77 implica na elaboração, pela empresa, dos demonstrativos e procedimentos contábeis adequados ao estrito controle dos resultados líquidos, não sendo oponível ao lançamento de ofício o simples argumento de que a emissão posterior de notas fiscais relativas a medições anteriores decorre de praxe do setor, cujo fato, reconhecidamente, provoca postergação dos tributos incidentes. DECADÊNCIA - Sendo a CSLL imposição de natureza tributária e submetida à homologação, a possibilidade de sofrer revisão pela Fazenda Pública se encerra na forma do § 4º do artigo 150, do CTN – 5 anos. SELIC - É posição jurisprudencial majoritária neste Colegiado a aceitação da variação da Taxa Selic para parametrar a cobrança dos juros moratórios.

Recurso parcialmente provido pelo acolhimento da preliminar de decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNITEC - UNIDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

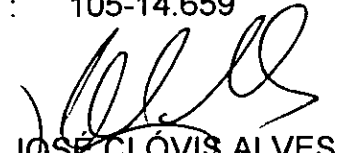
ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até janeiro de 1993 inclusive, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega, Corinto Oliveira Machado e Nadja Rodrigues Romero.

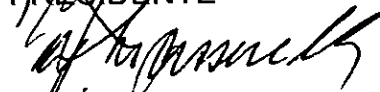


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

2

Processo n.º : 13808.003039/98-86
Acórdão n.º : 105-14.659


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 SET 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT e IRINEU BIANCHI. Ausente, momentaneamente o Conselheiro DANIEL SAHAGOFF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

3

Processo n.º : 13808.003039/98-86

Acórdão n.º : 105-14.659

Recurso n.º : 135.293

Recorrente : UNITEC - UNIDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

UNITEC - UNIDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA., qualificada nos autos, recorreu (fls. 662 a 686), em 17.09.2002, da decisão da 7ª Turma da DRJ em São Paulo I (fls. 641 a 654), que lhe fora notificada em 23.08.2002 (fls. 661), portanto, tempestivamente, e que manteve exigência relativa à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativa aos fatos geradores de setembro de 1992 a dezembro de 1994.

O recurso teve seguimento apoiado no arrolamento de bens.

A decisão recorrida, consubstanciada no Acórdão nº 1.228/2002, teve a seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 30/09/1992, 31/10/1992, 31/01/1993, 30/06/1993, 31/07/1993, 31/07/1994, 31/08/1994, 30/11/1994, 31/12/1994

Ementa: CSLL. POSTERGAÇÃO. EMPREITEIRA. As receitas provenientes de obras orçadas cuja execução passa de um exercício fiscal devem ser reconhecidas proporcionalmente aos custos incorridos ou de acordo com medição que aponte o percentual da obra concluído no período. O fato da subempreiteira haver faturado extemporaneamente seus serviços não autoriza a contratante a incidir no mesmo erro. Irrelevante o fato de haver necessidade de se aprovar a medição para que se proceda ao faturamento. A ocorrência de custos postergados não enseja a constituição de lançamento de ofício se não houver prejuízo para a Fazenda Pública.

Lançamento procedente."

3



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

4

Processo n.º : 13808.003039/98-86
Acórdão n.º : 105-14.659

A recorrente, segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, tem por atividade principal a construção por empreitada de obras públicas em longo prazo, com a predominância de hospitais para a Secretaria da Saúde do Estado de São Paulo.

Em procedimentos de verificação, a fiscalização constatou que a recorrente emitia notas fiscais de prestação de serviços em períodos posteriores ao da efetiva prestação dos serviços correspondentes, o que representa postergação no pagamento da CSLL.

Foi constatado também que os custos foram apropriados pela recorrente no período correspondente, sem qualquer procedimento de diferimento de seus valores para o período do reconhecimento das receitas.

A fiscalização procedeu recomposição dos valores fiscais considerando a apuração das receitas nos períodos da realização dos serviços prestados e retirando seus valores nos períodos em que foram considerados pela empresa, sem proceder a qualquer ajuste relativo aos custos e despesas operacionais.

A recorrente alinhou em suas razões de defesa uma preliminar de decadência relativamente aos fatos geradores de setembro de 1992 a janeiro de 1993, tendo o auto de infração sido cientificado no dia 29.05.98 (fls. 619) e, relativamente ao mérito, cita doutrina e jurisprudência segundo as quais as receitas correspondentes aos serviços prestados devem ser reconhecidos no período em que efetivamente os serviços foram executados, e que, no setor é praxe considerar a receita no momento da aceitação da planilha de medição dos serviços prestados, o que pode ocorrer em períodos posteriores, que é somente quando a receita está efetivamente mensurada. Alega ainda que seus custos e despesas referentes a serviços prestados por terceiros são apropriados com igual sistemática, citando quatro casos em que teria contabilizado custos em período

4



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

5

Processo n.º : 13808.003039/98-86

Acórdão n.º : 105-14.659

seguinte ao da efetiva incorrência ou prestação dos serviços, o que contamina a metodologia de apuração adotada pela fiscalização. Pleiteia o exame dos documentos contidos no processo, o que poderá redundar em diligência para refinamento do levantamento fiscal e se insurge contra a adoção da taxa Selic para medir os juros moratórios.

O lançamento como a decisão recorrida baseiam a manutenção do lançamento no erro de apropriação das receitas, com flagrante quebra do regime contábil de competência e pela falta de definição da empresa por uma das duas modalidades que permitiriam o diferimento do lucro, nunca da receita, quais sejam aqueles previstos no ar. 280 do RIR/80, de apropriar a receita pela medição ou execução efetiva dos serviços ou proporcionalmente aos custos incorridos.

Assim se apresenta o processo.

É o relatório.

5



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

6

Processo n.º : 13808.003039/98-86
Acórdão n.º : 105-14.659

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso é tempestivo e, devidamente preparado, deve ser conhecido.

Sou favorável ao acolhimento da preliminar de decadência, uma vez que a CSLL é tributo reconhecidamente submetido à homologação, o que define estar submisso ao artigo 150, § 4º do CTN. Isso se confirma pela definição jurisprudencial exarada do Supremo Tribunal Federal que atribui às contribuições sociais natureza tributária.

Quando à possibilidade de aplicação do prazo estatuído no art. 42 da Lei nº 8.212/91, me filio à corrente majoritária neste 1º Conselho de contribuinte, conforme farta jurisprudência emanada da Câmara Superior de Recursos Fiscais – 1ª Turma, que entende ser devida a aplicação do estatuído no CTN, por força de dispositivos constitucionais que atribuem à lei complementar a deliberação acerca de normas gerais de direito tributário, inclusive prescrição e decadência.

Assim, voto por acolher a preliminar de decadência relativamente aos fatos geradores de setembro de 1992 a janeiro de 1993, uma vez que a empresa foi cientificada da exigência no dia 29.05.98.

Quanto ao mérito passo a apreciar o lançamento, relativamente aos fatos geradores seguintes.

A infração apurada pela fiscalização pode ser descrita como postergação de tributo em decorrência do reconhecimento de receita em período posterior àquele em

6



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

7

Processo n.º : 13808.003039/98-86

Acórdão n.º : 105-14.659

que deveria ter sido feito. Conforme consta do processo, as infrações foram apuradas tendo em vista que a autuada efetuava o faturamento dos trabalhos realizados em determinado mês em meses ou anos ulteriores e foi capitulada no artigo 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/1988.

Em sua defesa, a recorrente afirma que seu procedimento quanto ao reconhecimento das receitas é comum a todas as empresas do seu ramo de atividade. Explica que os contratos de longo prazo são faturados conforme planilhas de medição elaboradas por técnicos da contratada e somente produzem efeitos jurídicos após conferência e concordância da empresa contratante. Afirma que *"É nesse momento que se concretiza a efetiva entrega da parte executada do contrato, liberando ao contratado o direito de emitir a nota fiscal fatura com o respectivo valor quantificado a ser liquidado pelo contratante na data avençada"*,

A impugnante repisa não pode admitir a postergação aventada pela fiscalização, pois reconhece as receitas no momento em que são geradas, ou seja, na efetiva entrega do serviço a contratante, portanto, conforme o regime de competência dos exercícios.

Consta como argumento da recorrente, também, que há impropriedade na afirmação da autoridade fiscal quando diz que os custos foram apropriados no período em que incorreram. Ocorre que a impugnante terceiriza (subempreita) quase a totalidade de seus contratos, sendo assim, seus custos correspondem aos faturamentos dos subcontratados, que por sua vez adotam o mesmo critério da UNITEC, ou seja, é feita uma medição pela subcontratada que somente é faturada após aprovação pela UNITEC, portanto, se houve postergação de receitas, como supõe a fiscalização, também se postergou os custos.

7



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

8

Processo n.º : 13808.003039/98-86
Acórdão n.º : 105-14.659

A defesa afirma que existe grande volume de documentos, razão pela qual, a título exemplificativo, cita quatro casos em que os custos, embora tenham sido apropriados em março de 1992, referem-se a períodos anteriores.

Quanto ao argumento de que o levantamento fiscal está eivado do vício de não corresponder os custos e despesas com a receita correspondente ao serviço prestado em empreitada, a recorrente assinala como prova disso quatro casos, todos relativos ao período de 1992 (fls. 683), no qual a tributação foi afastada pelo acolhimento da preliminar de decadência. Quanto à afirmativa de que constam do processo quatro volumes de documentos, fato confirmado, ela não apresenta definitividade porquanto tais documentos estão simplesmente juntados sem qualquer correlação com as obras e, examinando tais documentos concluo que sua utilização somente seria possível para o intento buscado pela recorrente a partir de planilhas que ela deveria ter juntado e na qual constasse a correlação de cada despesa ou custo com a obra correspondente e com a receita dela decorrente.

Nem mesmo em processo diligencial é possível suprir o desinteresse da recorrente em formular de forma concreta a prova pretendida, já que isso representaria verdadeira nova fiscalização. A recorrente bem poderia ter feito tal prova, uma vez que o processo já se arrasta por seis anos no trâmite administrativo, mas simplesmente traz alegações genéricas e aponta apenas quatro provas, todas relativas a período cuja tributação já foi afastada.

O levantamento fiscal está planilhado a fls. 564 a 574 e com apoio no LALUR recomposto de fls. 5776 a 613, demonstra os cálculos ajustados da CSLL a fls. 614 e 615.

Merece menção a metodologia adotada pela fiscalização, que elaborou demonstrativo individualizado das notas fiscais e considerou as somas de cada período mediante adição no período em que houve a medição e conseqüente período de apuração

8



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

9

Processo n.º : 13808.003039/98-86
Acórdão n.º : 105-14.659

da receita e exclusão no período em que a receita foi considerada pela recorrente em sua contabilidade e consequentemente também em sua declaração de rendimentos.

As adições foram efetuadas pelo valor bruto das notas fiscais, sem ajustes.

As exclusões, foram efetuadas também pelo valor bruto das notas fiscais e acrescidas com o valor da correção monetária entre o período da medição e o período em que a empresa o considerou, ajustado o seu valor no tempo.

Esse mecanismo afasta a necessidade de reconhecer os efeitos da reserva oculta provocada pela apropriação das receitas em período posterior, dando equilíbrio ao levantamento fiscal e tornando-o neutro com relação aos efeitos da sistemática de correção monetária do balanço, no período de sua vigência.

Com as considerações acima resta apreciar exclusivamente se houve a postergação e se a fiscalização realmente quebrou a sistemática fiscal que a recorrente alega lhe ser favorável.

Relativamente ao lucro real, a sistemática de apuração dos resultados de empreitadas de longo prazo, como é o presente caso está regulado no artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, traduzido no artigo 280 do RIR/80, em vigor na data da autuação¹.

¹ 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 pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período-base (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 10):

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

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-base.

9



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

10

Processo n.º : 13808.003039/98-86
Acórdão n.º : 105-14.659

Ali estão previstas duas formas especiais de apuração, consideradas pólos distintos de enfoque.

A primeira, levando em consideração o custo de construção ou de produção dos bens e serviços incorridos durante o período-base, a qual exige o planilhamento tendo como referencial o montante de custos incorridos diante do total dos custos orçados e contratados, estimando-se a receita correspondente. Visivelmente esse não foi o procedimento da recorrente que apropriou ao receita com base no faturamento procedido e contabilizado. Tanto que somente tem o faturamento como parâmetro e referencial de receitas. Se tivesse adotado este método, teria as receitas estimadas em valores diferentes daqueles faturados, parametradas no montante dos custos realizados. Nenhum demonstrativo foi produzido nesse sentido e nem qualquer prova aduzida pela empresa indica este procedimento.

A segunda, considerando o montante da receita auferida e considerando como custos os valores proporcionais a ela, mediante planilhamento que considera o percentual da execução da obra no período considerado. Esse procedimento exige a elaboração de demonstrativo claro e concreto de relação estabelecida, o que pode ser comprovado por laudo técnico.

Parágrafo único. A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período-base poderá ser determinada (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 10, § 1º):

- a) com base na relação entre os custos incorridos no período-base 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.

10



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

11

Processo n.º : 13808.003039/98-86
Acórdão n.º : 105-14.659

Nenhum desses cuidados a recorrente demonstrou ter obedecido e nem traz a eles referência em sua defesa, apenas fazendo alegações genéricas de que a quebra de regime de competência está corroborada pela quebra das subempreiteiras e que seria necessária diligência para corrigir as distorções do levantamento fiscal.

Como venho votando reiteradamente, entendo que o mecanismo diligencial para dirimir conflitos processuais, no âmbito administrativo, deve corresponder a uma situação claramente definida e mediante a indicação dos documentos e situações a serem examinadas, sempre que isso não envolva verdadeira recomposição contábil ou reexame fiscal em elevada monta de documentos, isso somente quando a empresa trouxer levantamentos e planilhas que possam ser objetivamente examinadas.

No caso a diligência se referiria a uma situação genérica que serviria simplesmente para reabrir novas discussões e produzir provas que a recorrente se omitiu em produzir, mesmo decorridos seis anos desde o início do procedimento administrativo.

Assim, rejeito o pedido de diligência.

Considerando que o STF já se manifestou no sentido de que a partir da Lei nº 8,383/91 as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL se igualaram, entendo ser aplicável a legislação acima citada também à CSLL, o que implica seja a CSLL apreciada à luz do artigo 10 do Decreto-lei nº 1,598/77.

Ainda, é de se examinar se o procedimento da empresa em proceder a medição do andamento da obra, correspondente à execução parcial, implica na necessidade de reconhecer a receita correspondente ou fica ela pendente de apropriação até que o órgão público homologue a medição e autorize o seu pagamento.

11



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

12

Processo n.º : 13808.003039/98-86

Acórdão n.º : 105-14.659

É evidente que somente existe uma forma de manter o resultado da empresa obedecendo ao princípio do emparelhamento de receitas e despesas e custos. É apropriar as receitas no mesmo período em que são apropriadas as despesas e custos operacionais.

O procedimento da recorrente, embora possa parecer usual, segundo o qual as empresas efetuam a medição dos serviços prestados e somente emitem as notas fiscais correspondentes posteriormente, tem como efeito principal provocar o diferimento da apropriação da receita, quebrando a concomitância necessária entre a consideração de tal receita e das despesas e custos correspondentes.

Se bem, é possível que mesmo emitindo a nota fiscal posteriormente, isso ainda ocorra no mesmo período de apuração, em cujo caso a distorção não apresenta significado no cálculo do tributo correspondente.

De outra forma, é procedimento atribuído à empresa efetuar o controle estatuído no artigo 280 do RIR/80 (Art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77), cujo benefício combinado de postergação da tributação do lucro embutido nas receitas oriundas de obras públicas exige rigoroso controle de apuração e diferimento.

Nenhum desses controles ou mecanismos foram constatados na escrituração contábil ou fiscal da recorrente, o que me induz a não considerar a possibilidade de agora pretender proceder ao cálculo de seus efeitos.

Sem dúvida a constatação da emissão das notas fiscais em períodos posteriores, nas quais estão claramente indicados os períodos de execução dos serviços, provoca o distanciamento entre a apropriação dos custos e das receitas que devem ser atreladas.

12



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

1.

Processo n.º : 13808.003039/98-86

Acórdão n.º : 105-14.659

O exame da documentação acostada indica, outrossim, casos em que a emissão da nota fiscal é feita rigorosamente em consonância com o período de execução das obras, como é o caso da NF nº 2961 (fls. 487) quando a nota fiscal foi emitida no dia 04.01.94 e correspondente a execução de serviços do período de 05.12.93 a 04.01.94, enquanto outras, como a NF nº 3022 (fls. 533), a emissão da NF foi em 18.07.94 correspondente à execuções do período de 01.06.94 a 30.06.94.

Como se vê, é possível, e inclusive é prática em alguns casos, pela recorrente, a emissão concomitante entre a medição (execução dos serviços) e a emissão da nota fiscal correspondente.

Sem dúvida, segundo a legislação vigente, as receitas e despesas devem ser emparelhadas no mesmo período, e mais, no período correspondente à modificação patrimonial elas devem ser consideradas, em obediência ao regime de competência.

Dessa forma, as receitas devem, ser consideradas no período a que corresponderem a execução dos serviços prestados ou obras realizadas, ou, se de forma diferenciada a empresa pretender tributar seus resultados, deve se submeter aos controles preconizados no artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, mantendo controles claros e detalhados em consonância com os resultados fiscais espelhados no LALUR.

Considero corretos os fundamentos e demonstrativos que instruíram o auto de infração, devendo ser mantida a decisão recorrida.

Quanto ao uso da Taxa Selic, em sua variação, para parametrar a cobrança de juros moratórios, sigo a corrente dominante neste Colegiado que entende ser cabível tal procedimento, devendo ser rejeitada a argumentação expendida pela recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

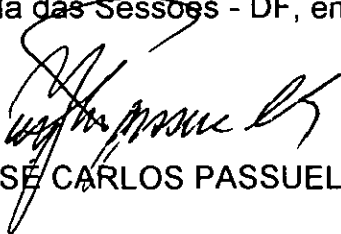
14

Processo n.º : 13808.003039/98-86

Acórdão n.º : 105-14.659

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso, acolher a preliminar de decadência relativamente aos fatos geradores anteriores a abril de 2004 e, no mérito, quanto aos demais fatos geradores, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 12 de agosto de 2004.


JOSE CARLOS PASSUELLO 