



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21
Recurso nº. : 136.597
Matéria : IRPJ e OUTRO – EX.: 1999
Recorrente : CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO CAMARGO CORRÊA S.A.
Recorrida : 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I
Sessão de : 16 DE JUNHO DE 2005
Acórdão nº : 108-08.367

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO ACÓRDÃO E DO LANÇAMENTO - Rejeita-se preliminar de nulidade do acórdão de primeira instância, bem como do lançamento, quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – INDEFERIMENTO DE PERÍCIA - O pedido de realização de perícia está sujeito ao que determina o inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72. Além disso, ela também se submete a julgamento, não implicando deferimento automático, mormente quando a negativa é fundamentada na inexistência de início de prova que a justificasse.

IRPJ - EMPREITADA DE OBRAS PÚBLICAS – CONTRATO DE LONGO PRAZO - A empreiteira deve obedecer ao princípio contábil do emparelhamento dos 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 os procedimentos adotados no registro de custos são comuns em obras de grande porte.

INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo.

MULTA DE OFÍCIO – CARACTERIZAÇÃO DE CONFISCO – A multa de ofício constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.

CSL - LANÇAMENTO DECORRENTE – O decidido no julgamento da exigência principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

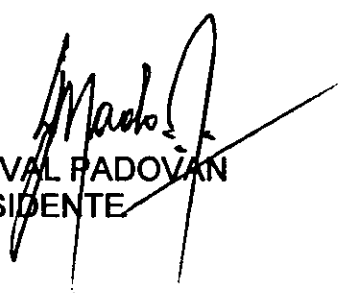
Acórdão nº. : 108-08.367

julgada no lançamento dela decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por **CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO CAMARGO CORRÊA S.A.**

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


NELSON LOSSÓ FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 JUL 2006

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



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

Processo nº : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº : 108-08.367

Recurso nº : 136.597

Recorrente : CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO CAMARGO CORRÊA S.A.

RELATÓRIO

Contra a empresa Construções e Comércio Camargo Corrêa S.A., foram lavrados autos de infração do IRPJ, fls. 102/108, e CSL, fls. 109/114, por ter a fiscalização constatado a seguinte irregularidade no ano-calendário de 1998, descrita às fls. 103: "No decorrer dos trabalhos de fiscalização na pessoa jurídica acima identificada detectamos postergação de pagamento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, caracterizada por inobservância no regime de escrituração de custos".

A descrição dos fatos é complementa pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. 97/101:

"8. Após análise detalhada das justificativas apresentadas pela pessoa jurídica, fica evidenciado para cada obra ou grupo de obras a existência de diversos fatores que influenciaram nos seus resultados. Entre estes fatores destacam-se aqueles relativos a obras já finalizadas ou em fase final de execução, obras em que simplesmente foram apurados prejuízos em todos os períodos ou a partir de um determinado período da execução e obras que, simplesmente, não foram obedecidas as regras estabelecidas nos dispositivos legais referidos no item 2, (art. 358, parágrafos 1º e 2º do RIR/99 e IN SRF nº21/79) isto é, foram computados no resultado os custos incorridos, entretanto, as receitas correspondentes não o foram, caracterizando-se, como inobservância do regime de competência;

Período-base de 01/01/98 a 30/11/98:

9.3. Obras com inobservância do regime de competência - neste caso específico, encontra-se a GASBOL, obra esta que se refere à construção do Gasoduto Brasil-Bolívia. A inobservância do regime de competência fica evidenciada através da análise das informações prestadas pela pessoa jurídica em sua resposta a nossa intimação, item 1.j, bem como pelo Demonstrativo da receita/custo por período, às fls. 89 a 90. Pelo referido demonstrativo, constata-se que nos períodos-base relativo ao



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

ano-calendário de 1998 os custos incorridos e computados nos resultados são bem superiores às receitas computadas nos resultados dos mesmos períodos. Por outro lado, no ano-calendário de 2000 vemos uma situação totalmente inversa, ou seja, custos praticamente insignificantes (R\$39.820,60) e receitas no montante (R\$28.623.314,66). Além disso, tais custos só foram contratados em 30/08/2000, conforme cópia do ADITIVO nº 7 fornecido pela empresa, às fls. 94 a 96, o que comprova que quando os custos foram contabilizados no ano-calendário de 1998 ainda não haviam sido contratados nem orçados, fato que pode ser confirmado através do item 1.1 do ADITIVO acima referido, bem como justificativa dada na carta resposta da pessoa jurídica, às fls. 90, onde se lê: "Para alcançar este objetivo, não foi possível evitar a incidência de novos custos adicionais extraordinários especialmente na locação de novos recursos de mão-de-obra e de equipamentos".

Conclui-se assim que os custos contabilizados no ano-calendário de 1998 foram indevidamente antecipados, visto que conforme dispõe o item 6 da IN 21/79 só poderiam ser computados no resultado após contratados;

10. Período-base de 01/12/1998 a 31/12/1998:

10.3. Obras com inobservância do regime de competência - neste caso específico, encontram-se além da obra GASBOL, pelas razões expostas anteriormente, as seguintes obras:

10.3.1. PORTO PRIMAVERA - conf. Demonstrativo às fls. 90;

10.3.2. PALMITINHO - conf. Demonstrativo às fls. 91;

10.3.3. MACHADINHO- conf. Demonstrativo às fls. 91;

10.3.4. TUCURUÍ FASE III - conf. Demonstrativo às fls. 92;

10.3.5.C.M.T. - conf. Demonstrativo à fls. 92;

Nas obras acima, itens 10.3.1 a 10.3.5., no período-base relativo ao mês de Dezembro/98 foram imputados custos superiores às receitas computadas no resultado do mesmo período, em desacordo com os dispositivos legais, haja vista que tais obras encontravam-se naquele período em plena execução. Desse modo, como as receitas correspondentes aos custos não foram computadas no resultado do período a diferença apurada, pelas suas características, enquadram-se como inobservância do regime de competência;

11. Diante dos fatos acima expostos em que ficou devidamente comprovado inobservância do regime de competência que a pessoa jurídica postergou indevidamente Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos períodos-base relativos ao ano-calendário de 1998 para o ano-calendário de 1999, e para o ano-calendário de 2000, no caso da obra GASBOL."



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 15 de outubro de 2002, em cujo arrazoadado de fls. 119/139, alega, em apertada síntese, o seguinte:

Em preliminar:

1- é nulo o auto de infração por não ter a autoridade autuante corretamente averiguado os fatos e nem aplicado as normas que regem a matéria;

2- a interpretação equivocada da norma não pode prevalecer em relação ao item 10.3 do Termo de Verificação Fiscal, pois ali constam 5 (cinco) obras gigantescas, sujeitas a inúmeras variações de andamento e de questões, problemas e especificidades, imprevistos que merecem um estudo mais apurado. Assim, há infringência ao art. 148 do CTN e ao art. 10, III e IV do Dec. 70.235/72, sendo nulo o auto de infração;

3- ao considerar como indício de inobservância do regime de competência os elevados custos ocorridos no período de dezembro de 1998, sem reconhecimento de receita correspondente, deixa de identificar que no citado mês ocorreram inúmeros casos de re-trabalho, de reparos, de correção de insucessos havidos no decorrer das obras. Esses fatos deram causa ao normal e evidente aumento de custos, não previstos originalmente. Por outro lado, esses custos oneraram, na verdade, receitas anteriores, pois os trabalhos objeto de tais reparos já tinham sido medidos e sua receita reconhecida. Ocorreu o inverso do que o auto de infração alardeia, na realidade houve antecipação de receitas com o reconhecimento postergado do custo;

4- não foi levado em consideração que as obras em foco têm tamanha grandeza, que qualquer variação ou fato novo ou imprevisto pode provocar sérios prejuízos instantâneos. Além disso, é impossível, nessa magnitude, manter totalmente alinhados os custos e as receitas, nas mesmas proporções e nos mesmos níveis apurados no momento da feitura da proposta;

5- a autuação também padece de nulidade ao exigir o pagamento de imposto sem trazer qualquer justificativa para tal (pois o tributo devido foi recolhido) e, concomitantemente, aplicar multa visivelmente desproporcional. Tal penalização mostra-se claramente confiscatória, configurando afronta ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, devendo por este motivo ser afastada;

6- no auto de infração não foram obedecidos vários critérios exigidos pela



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

legislação, em especial no que se refere a verificação da ocorrência do fato gerador, a constatação da matéria tributável e o cálculo do imposto realmente devido.

No Mérito:

1- o regime de competência foi obedecido pela contribuinte. A existência de resultados ruins é mera consequência dos riscos da atividade empresarial, das peculiaridades de cada obra e do período que está sendo levado em consideração;

2- a empresa foi contratada para a realização das obras relativas à construção do Gasoduto Brasil-Bolívia (GASBOL), no trecho do Pantanal Mato-grossense, atuando em consórcio com a Brown, Root & Murphy, empresa norte americana detentora de *know-how* para este tipo de obra;

3- tal obra possui características muitíssimo particulares como: (a) localização distante dos grandes centros acarretando ausência de infra-estrutura, entre outros fatores; (b) região com grandes adversidades naturais (clima, relevo, solo pantanoso, vegetação etc); (c) ineditismo, grandiosidade e complexidade do projeto, o que levou a contribuinte à busca de parceria (consórcio) com empresa estrangeira, detentora do *know-how* necessário;

4- não é estranhável que possa ter ocorrido custo imprevisto no decorrer dos trabalhos, custo esse que tem de ser apropriado à receita correspondente, relativa à obra em execução naquele instante, sobre o qual não há qualquer previsão, ou direito, de receita adicional;

5- não tem sentido a afirmação do autuante de que os custos não estavam contratados. Tais custos eram necessários para o eficaz andamento e execução das obras. Sua não realização provocaria a paralisação do empreendimento e consequente inadimplemento das obrigações devidas pela autuada;

6- o que se verificou foi que no primeiro ano da obra (que vai até meados de 1998), não houve a transferência imaginada dos conhecimentos dos consorciados, fazendo com que, além de seguidos prejuízos, a obra apresentasse um preocupante atraso em relação aos prazos contratualmente estabelecidos;

7- para solucionar o ocorrido a empresa tomou medidas para alterar as condições operacionais do consórcio, assumindo nova filosofia no comando da obra, todavia, não foi possível evitar a incidência de custos adicionais extraordinários, especialmente na locação de novos recursos de mão-de-obra e equipamento. A



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

atitude tomada pela empresa possibilitou a redução de ônus adicionais ainda naquele período, mas não possibilitou resultado satisfatório;

8- o resultado dos anos seguintes veio corroborar o êxito da nova equipe de comando. Além disso, foi alcançada uma meta de grande relevância para a empresa, para o cliente e para o país, que foi a conclusão do gasoduto dentro dos prazos contratualmente estabelecidos. Não subsiste, pois, a alegação de inobservância do regime de competência;

9- em relação a obra GASBOL, improcede a alegação de inobservância do regime de competência, referente ao mês de dezembro de 1998, pelas mesmas razões já expostas, aliada ao fato de o mês de dezembro possuir características próprias, com "queda de receitas" para a maioria das empresas;

10- com relação às obras Porto Primavera, Palmitinho, Machadinho, Tucuruí Fase III e CMT, o auto de infração considera "indício" de inobservância do regime de competência os elevados custos ocorridos no período, sem a existência de receitas correspondentes. Mas tal análise não leva em consideração que o mês de dezembro possui características próprias;

11- com relação à obra de Porto Primavera, tais serviços iniciaram em 1980 e consistem na construção da Usina Hidrelétrica e Eclusa, sob responsabilidade da CESP. O período de dezembro/98 caracterizou-se por um alto nível de atividade da empresa, vez que foram executados diversos serviços de reparos nas superfícies de concreto, que ocasionam elevados custos, porém sem receita correspondente;

12- pelos números constantes do relatório apresentado pela empresa pode-se concluir que não foram computados custos superiores às receitas. A receita da obra, em dezembro de 1998, foi de R\$502.748,88. A queda de receita em relação a janeiro a novembro/98 (R\$146.346.161,90) foi significativa. Isso quer dizer que praticamente nenhum serviço foi feito no mês, no entanto, os custos fixos continuaram;

13- neste caso, a contrapartida de custos não é proporcional, mas ao contrário. O custo com a folha de pessoal já justifica o peso registrado na contabilidade da empresa. Ainda assim, há redução substancial das despesas, representando cinquenta por cento dos períodos anteriores. Na verdade o que ocorreu foi antecipação de receitas nos meses anteriores, pois os custos de dezembro/98 referem-se às receitas já reconhecidas e tributadas. Os reparos adicionaram diminuição dos



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

resultados a receitas passadas;

14- nota-se que no ano de 1999 as receitas declinaram, mas nesse período a pessoa jurídica conseguiu reequilibrar custos e receitas. Os custos se mantiveram na ordem suficiente. Há, pois clara perda de produtividade no mês de dezembro de 1998 que só podem afetar as receitas do mesmo período. Se tais perdas forem diferidas haverá incorreta imputação de custos a receita de que não faz parte;

15- quanto à obra de Palmitinho, através da análise de seus resultados podemos chegar a conclusões análogas à da obra de Porto Primavera. Trata-se de outra obra de grande porte. Os valores de receita e de custos identificam as dificuldades e os desafios que acompanham os trabalhos realizados. É flagrante, mês a mês, que os custos e os resultados não conseguem espelhar resultados uniformes;

16- a perda de produtividade, gerando aumento de custos sem o reconhecimento de receita, ou o re-trabalho que não gera receita correspondente, é evidente. Assim, no mês de dezembro de 1998, as obras não estavam paralisadas e seus custos fixos aumentaram, pelas razões já expostas, gerando assim grande prejuízo;

17- com relação às obras de Machadinho, Tucuruí Fase III, CMT, ocorreram fatos idênticos. A análise integral dos resultados revela a veracidade das justificativas apresentadas;

18- nota-se, pois, que as correções, os aperfeiçoamentos, as paralisações, descompasso com o cliente, enfim, os acontecimentos e os insucessos descritos trouxeram ônus e custos adicionais em determinado momento. É claro que uma parcela previsível dos retrabalhos está incluída nos preços objeto de proposta. Esses preços foram recebidos e tomados contabilmente como receita no decorrer de toda a obra. A parcela que ultrapassa a previsão contida nos preços, contudo, afeta a lucratividade imediatamente ou no período seguinte ao da receita;

19- no presente caso, além da multa ser indevida (face não existir ilícito) ela também é confiscatória, uma vez que exige o pagamento de percentual que sobrepõe-se a qualquer noção de razoabilidade;

20- a multa de 75% do tributo supostamente devido desconhece e menospreza a existência do princípio da não confiscatoriedade da multa fiscal, que é princípio jurídico da norma constitucional (art. 150, inciso IV);



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

21- para reforçar seu entendimento transcreve ementas de acórdãos deste Conselho e excerto de texto de juristas.

Em 06 de março de 2003 foi prolatado o Acórdão nº 2.866, da 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo, fls. 221/237, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

"AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do Auto de Infração.

REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO. EXIGÊNCIA DE MULTA E JUROS ISOLADOS. O reconhecimento de receitas inferiores aos custos proporcionais incorridos, em contratos de longo prazo, caracteriza postergação do pagamento de tributos.

MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício é devida no lançamento ex officio, em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal, não constituindo tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei; o percentual de multa aplicado deve estar de acordo com a legislação de regência, sendo incabível a alegação de inconstitucionalidade baseada na noção de confisco, por não se aplicar o disposto constitucional à espécie dos autos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados.

Lançamento Procedente."

Cientificada em 14 de abril de 2003, AR de fls. 240-verso, e novamente irresignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 12 de maio de 2003, em cujo arrazoado de fls. 246/270 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, agregando, ainda, em preliminar, a nulidade do julgamento de primeira instância, em virtude de não ter sido refutado os argumentos apresentados na impugnação e cerceamento ao direito de defesa pelo indeferimento injustificado do pedido de diligência formulado pela empresa.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21
Acórdão nº. : 108-08.367

VOTO

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, cientificada do Acórdão de Primeira Instância, apresentou seu recurso arrolando bens, fls. 271/272 e 282/290, entendendo a autoridade local, pelo despacho de fls. 298, restar cumprido o que determina o § 3º, art. 33, do Decreto nº 70.235/72, na nova redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/02.

De plano, rejeito as preliminares suscitadas pela recorrente.

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento, entendo que não existe fundamento para acatá-la, em virtude de os fatos alegados pela recorrente não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no Decreto nº 70.235/72.

Pela análise dos autos, nas razões de impugnação e recurso, percebe-se que a empresa entendeu perfeitamente as infrações que estavam sendo imputadas, demonstrando conhecer os fatos descritos no auto de infração, rebatendo a matéria ali constante.

Também, a rejeição pelos julgadores de primeira instância ao pedido de diligência formulado pela empresa não caracterizou o cerceamento ao direito de defesa. O instituto da perícia é instrumento que deve servir ao julgador, e não só à



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

Processo nº : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº : 108-08.367

parte, na busca de sedimentar a sua convicção sobre os fatos em litígio, devendo ser utilizado quando há dúvida, contradição ou início de prova que a justifique. A perícia não é instrumento adequado para trazer ao processo elementos que estão contidos na escrituração contábil ou fiscal e nos controles internos da autuada, situação ínsita aos próprios registros da recorrente, de fácil demonstração nestes autos, se efetivamente pertinentes.

Não prospera, ainda, a preliminar de nulidade do acórdão de primeira instância, suscitada com base na ausência da análise pela Turma Julgadora de todos os argumentos apresentados pela recorrente.

Tendo sido o lançamento mantido, não cabe ao julgador em seu voto esgotar a análise de todos os parágrafos apresentados na impugnação, principalmente aqueles de caráter condicional, se já formada a sua livre convicção, não ocorrendo a omissão apontada pela empresa.

O Professor Cândido Rangel Dinamarco, ao discorrer sobre o Princípio da Persuasão Racional do Juiz, confirma de forma arrebatadora a livre formação da convicção do julgador:

"Tal princípio regula a apreciação e a avaliação das provas existentes nos autos, indicando que o juiz deve formar livremente sua convicção."

(in "Teoria Geral do Processo", Ed. Malheiros, 14ª Edição, 1998, p. 67)

Da mesma forma entendem nossos Tribunais Superiores, como pode ser observado pelas ementas abaixo transcritas:

"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO. REEXAME DE PROVA. SÚMULA Nº 7/STJ.

(omitido)

3. O não acatamento das argumentações deduzidas no recurso, não implica em cerceamento de defesa, posto que, ao julgador, cumpre apreciar o tema de acordo com o que reputar atinente à lide.



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

4. Não está obrigado o magistrado a julgar a questão posta a seu exame de acordo com o pleiteado pelas partes, mas sim, com o seu livre convencimento (art. 131, do CPC), utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

(...)"

(STJ – Primeira Turma – Rel. Min. José Delgado – Embargos de Declaração em Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 304.754/MG – DJ 12.02.2001)

"PROCESSUAL CIVIL. ACÓRDÃO OMISSO SOBRE QUESTÕES INVOCADAS NO RECURSO DE APELAÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIO INEXISTENTE. COMPLEMENTAÇÃO DA APOSENTADORIA. TETO SALARIAL AFASTADO POR DECISÃO IRRECORRIDA. PRECLUSÃO.

1. o Juiz deve se pronunciar sobre todos os temas controvertidos da causa; não está obrigado, entretanto, a responder ponto a ponto, todas as alegações das partes, que se irrelevantes podem ser repelidas implicitamente. Ofensa ao CPC, art. 535, II, que não se caracteriza. (...)"

(STJ – Quinta Turma – Rel. Min. Edson Vidigal – Recurso Especial nº 260.803/SP – DJ 11.12.2000)

Portanto, claro está que no direito processual brasileiro vigora o sistema do livre convencimento do julgador, não ficando adstrito a nenhum formalismo para decidir.

Quanto ao mérito, vejo que a matéria em litígio diz respeito à postergação do pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro em virtude da inobservância do regime de competência na escrituração de custos e receitas.

A fiscalização em seus procedimentos de auditoria intimou a empresa a comprovar as incongruências que notara nos registros de custos em diversas obras contratadas, constatando que as receitas computadas no resultado relativas a essas obras eram proporcionalmente inferiores aos custos lançados no exercício de 1989, ano-calendário de 1998.



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

Após análise das justificativas apresentadas pela contribuinte, concluiu o autuante que a falta de emparelhamento de receitas e custos correspondiam a:

1) obras finalizadas ou em fase final de execução - a razão da existência de custos superiores às receitas decorre de correções e complementações necessárias no final dessas obras, casos em que as receitas, em sua totalidade, já haviam sido faturadas em períodos-base anteriores e que, por imprevistos de final de obra, foram incorridos custos que anteriormente não haviam sido orçados ou foram insuficientes, conforme demonstrativos às fls. 84, 85, 87, 88 e 89.

2) obras que deram prejuízo em sua execução - por falha na previsão dos preços apresentados na licitação, conforme demonstrativos às fls. 86 e 88.

3) obras que registraram inobservância do regime de competência na escrituração de custos e receitas do ano de 1998 para os anos de 1999 e 2000, conforme demonstrativos de fls, 89, 90, 91 e 92.

Em relação às obras finalizadas ou em fase final de execução as justificativas apresentadas satisfizeram ao Fisco. Elas são as de Tucuruí, Encantado, Usina Serra da Mesa, Cingapura, Praia Grande, Alumar, Rodovia dos Lagos, Dutra, Telesp, Infovias e BR-101 L-6.

Também as obras que deram prejuízos na sua execução tiveram seus registros de custos acatados pela fiscalização. Nestas estão incluídas as da Sabesp, Minishield e Porto Sepetiba.

Já no que concerne às obras da Gasbol, Porto Primavera, Palmitinho, Machadinho, Tucuruí Fase III e C.M.T., o autuante constatou no período compreendido entre 01/01/98 a 30/11/98 e 01/12/98 a 31/12/98 registros de custos com inobservância do regime de competência, não ficando comprovado pela contribuinte o atendimento ao que determina e disciplina os § 1º e 2º do artigo 358 do RIR/94 e Instrução Normativa SRF nº 21/79.

Os argumentos apresentados pela empresa não conseguiram ilidir a constatação da irregularidade detectada pela fiscalização. Não junta a contribuinte



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

nenhum documento ou qualquer outro elemento que justifique a falta de confrontação da receita e custos dentro do período determinado, apenas apresenta alegações a respeito das características de cada obra e a tipicidade dos registros de custos em obras de grande porte, que em nada respaldam o procedimento adotado pela contribuinte.

Todos os elementos trazidos aos autos militam contra a recorrente, que em nenhum momento logrou colocar em dúvida a acusação contida no trabalho fiscal. Pelo contrário, permanecem incólumes todas as provas coletadas pelo Fisco, com base em informações prestadas pela própria recorrente e na análise da sua escrituração contábil e fiscal.

Incabível os argumentos apresentados pela empresa no sentido de que o levantamento foi efetivado com base em meros indícios, porque o conjunto probatório levantado pela fiscalização suporta a exigência tributária.

Caberia à autuada contraditar esse conjunto probatório, demonstrando a efetividade dos registros de custos e receitas segundo o regime de competência, conforme determina o artigo 358 do RIR/94 e IN SRF nº 21/79.

O artigo 358 do RIR/94, cuja matriz legal é o artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, está assim redigido:

"Artigo 358 do RIR/94:

Art. 358 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-base (Decreto-lei nº 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.



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período-base poderá ser determinada (Decreto-lei nº 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.

§ 2º - Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 360, que será procedido apenas no Livro de Apuração do Lucro Real- LALUR."

Por essas regras, em cada período-base, na produção de longo prazo, podem ser reconhecidos no resultado do exercício o custo incorrido e a parte proporcional do preço total da empreitada executada no período.

A percentagem executada da obra durante o período-base poderá ser determinada com base na relação entre o custo incorrido e o custo total orçado ou estimado, ou por meio de laudo técnico de profissional habilitado que ateste o andamento da obra em relação à sua conclusão.

Descrevendo os procedimentos a serem adotados por empresas enquadradas no artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, a administração tributária expediu a Instrução Normativa nº 21, de 13/03/79, da qual transcrevo o seguinte excerto:

"Instrução Normativa nº 21, de 13 de março de 1979 - DOU de 19.03.79:

5 - Critérios Alternativos de Avaliação de Andamento

Na produção em longo prazo o progresso da execução será aferido por um dos seguintes critérios, à opção da pessoa jurídica:

I - segundo a percentagem que a execução física, avaliada em laudo técnico de medição subscrito por um ou mais profissionais, com ou sem vínculo empregatício com a empresa, habilitados na



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

área específica de conhecimento, representar sobre a execução contratada;

II - segundo a percentagem que o custo incorrido no período-base representar sobre o custo total orçado ou estimado, reajustado.

5.1 - A opção pelo critério de avaliação de andamento é exercida em relação a cada contrato, mas o critério escolhido devera ser praticado uniformemente durante toda a execução do contrato.

6 - Custos

Os custos computáveis na apuração do resultado são:

I - os custos diretos e indiretos (matéria-prima, mão-de-obra direta e os custos gerais de fabricação) incorridos na construção ou produção, ou na prestação dos serviços, inclusive os custos preliminares, tais como os de preparo de projetos, necessários à execução, incorridos apos a contratação;

II - o custo total orçado ou estimado, e seus reajustes.

6.1 - Os reajustes de custo decorrerão:

I - de modificação na quantidade da construção, produção ou dos serviços contratados, constante de aditamento contratual, com a correspondente alteração do preço total;

II - de reajustes por variações de preços, na forma do subitem seguinte.

6.2 - O custo total orçado ou estimado reajustado será igual à soma do custo incorrido acumulado com o custo previsto, a preços do tempo da apuração parcial, para complemento da execução.

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

(Omitido)

9 - Determinação do Resultado no Caso de Avaliação do Andamento com Base nos Custos Incorridos

No caso em que o andamento da execução seja avaliado na forma do inciso II do item 5 o resultado do contrato, que deve ser computado no lucro liquido do período-base, será determinado pela aplicação das seguintes formulas:

Preço total reajustado (x) o resultado da divisão dos custos incorridos acumulados pelo custo total orçado ou estimado, reajustado = receita proporcional, acumulada até o período-base.

Receita proporcional, acumulada até período-base (-) a receita proporcional, acumulada até o período-base anterior (=) receita correspondente ao período-base.

Receita correspondente ao período-base (-) custos incorridos no período-base (=) resultado computável na determinação do lucro liquido."



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

As recomendações contidas na IN SRF 21/79, indicam as fórmulas de reconhecimento de receitas e custos a serem utilizadas pelas empresas no caso de produção de longo prazo.

Todas as regras ali previstas buscam respeitar, nas etapas da construção de longo prazo, o regime de competência, evitando a antecipação de custos ou a postergação de receitas, seguindo o princípio contábil do emparelhamento de custos e receitas.

A Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade assim definiu o chamado regime de competência estampado na legislação comercial e fiscal:

"O Princípio da Competência.

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º - Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem correspondente ativo."



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

Bulhões Pedreira, em seu livro Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, comenta tal regime de apropriação de receitas e custos:

"A denominação "regime de competência" exprime a idéia de que as receitas e despesas são registradas no período de escrituração a que cabem, ou competem, em função da época em que são, respectivamente, ganhas ou incorridas, bem dizer existe um emparelhamento entre as receitas reconhecidas nas contas de resultado e custos incorridos para ganhar essas receitas."

Cabia à empresa demonstrar o reconhecimento no período-base auditado, na forma do artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77 e IN SRF 21/79, da parcela de receita total relativa ao custo contabilizado.

As justificativas genéricas apresentadas para a disparidade entre os custos e receitas contabilizadas, trazidas aos autos pela recorrente, tais como a reestruturação de comando gerencial, período sazonal de incidência de custos (dezembro de 1998), re-trabalhos, custos adicionais da obra da Gasbol que só foram contratados em 30/08/2000 pelo Aditivo Contratual nº 07, etc., apenas confirmam a necessidade da obediência às regras contidas na referida legislação tributária.

Portanto, não ilidida a constatação de inobservância no regime de competência na escrituração de custos e receitas, e caracterizada a postergação no pagamento de tributos, deve ser confirmado o lançamento fiscal.

As alegações de inconstitucionalidade apresentadas pela recorrente a respeito do caráter confiscatório da multa de ofício, não podem aqui ser analisadas, porque não cabe a este Conselho discutir validade de lei.

Tenho firmado entendimento em diversos julgados nesta Câmara, que, regra geral, falece competência a este Conselho de Contribuintes para, em caráter original, negar eficácia a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, porque, pela relevância da matéria, no nosso ordenamento jurídico tal atribuição é de competência



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

exclusiva do Supremo Tribunal Federal, com grau de definitividade, conforme arts. 97 e 102, III, da Constituição Federal, *verbis*:

"Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(omitido)

III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição."

Conclui-se que mesmo as declarações de inconstitucionalidade proferidas por juizes de instâncias inferiores não são definitivas, devendo ser submetidas à revisão.

Em alguns casos, quando existe decisão definitiva da mais alta corte deste país, vejo que o exame aprofundado de certa matéria não tem o condão de exorbitar a competência deste colegiado e sim poupar o Poder Judiciário de pronunciamentos repetitivos sobre matéria com orientação final, em homenagem aos princípios da economia processual e celeridade.

É neste sentido que conclui o Parecer PGFN/CRF nº 439/96, de 02 de abril de 1996, por pertinente, transcrevo:

"17. Os Conselhos de Contribuintes, ao decidirem com base em precedentes judiciais, estão se louvando em fonte de direito ao alcance de qualquer autoridade instada a interpretar e aplicar a lei a casos concretos. Não estão estendendo decisão judicial, mas outorgando um provimento específico, inspirado naquela.

(omitido)

32. Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima



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

Processo nº. : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº. : 108-08.367

de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.” (grifo nosso)

Com base nestas orientações foi expedido o Decreto nº 2.346/97, que determina o seguinte:

“As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1 - Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia “ex tunc”, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.” (grifo nosso)

Este entendimento já está pacificado pelo Poder Judiciário, como se vê no julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que faz referência a precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF):

“DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN – CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA – INCONSTITUCIONALIDADE.

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ nº 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido” (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ – Agravo Regimental 165.452-SC – Relator Ministro Ari Pargendler – D.J.U. de 09.02.98 – in Repertório IOB de Jurisprudência nº 07/98, pág. 148 – verbete 1/12.106)

Recorro, também, ao testemunho do Prof. Hugo de Brito Machado para corroborar a tese da impossibilidade desta apreciação pelo julgador administrativo, antes do pronunciamento do STF:



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

Processo nº : 19515.000818/2002-21

Acórdão nº : 108-08.367

"A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional." (in "Mandado de Segurança em Matéria Tributária", Editora Revista dos Tribunais, págs. 302/303).

Do exposto, concluo que regra geral não cabe a este Conselho manifestar-se a respeito de inconstitucionalidade de norma, apenas quando exista decisão definitiva em matéria apreciada pelo Supremo Tribunal Federal é que esta possibilidade pode ocorrer, o que não é o caso em questão.

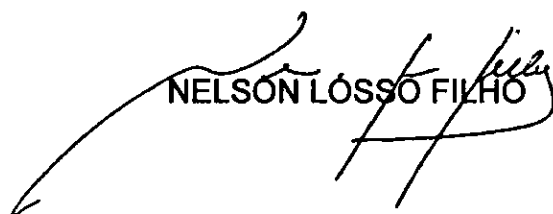
A multa de ofício foi exigida tendo por base o art. 44, § 1º, II, da Lei nº 9.430/96, sendo perfeitamente aplicável ao fato, haja vista a constatação pelo Fisco de irregularidades tributárias, não se adequando aqui o conceito de Confisco estampado no artigo 150 da Constituição Federal, que trata desta situação apenas no caso de tributos.

Lançamento Decorrente: Contribuição Social sobre o Lucro.

O lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro em questão teve origem em matéria fática apurada na exigência principal, no qual a fiscalização lançou crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Tendo em vista a estrita relação entre eles existente, deve-se aqui seguir os efeitos da decisão ali proferida, em que foi negado provimento ao recurso.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 16 de junho de 2005.


NELSON LÓSSO FILHO 