



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10315.000320/2006-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-01.023 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de maio de 2012
Matéria AUTO DE INFRACAO-IRPJ
Recorrente WR ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

IRPJ. GLOSA DE CUSTOS. Tendo o contribuinte comprovado em parte suas alegações, cumpre ajustar a exigência à verdade dos fatos.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a tributação às bases de cálculo de R\$ 2.804,00 em 2003 e R\$ 698.219,52 em 2004 (IRPJ e CSLL), e cancelar as multas de ofício aplicadas isoladamente, nos termos do relatório e voto que passa a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, que mantinha a exigência das multas de ofício sobre a base de cálculo remanescente. Ausente justificadamente o Conselheiro Carlos Pelá.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

WR ENGENHARIA LTDA recorreu a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ Fortaleza em primeira instância, que julgou parcialmente procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Na sessão de 17/04/2008 o recurso foi apreciado pela então Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, mediante Resolução 105-1.387, determinou a conversão do julgamento em diligência (fls. 460 e seguintes).

Adoto o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

Segundo a descrição dos fatos detalhadamente expostos no Relatório Fiscal (RF) de fls. 349/352 - que leio em Sessão para um perfeito conhecimento do litígio por parte do Colegiado - a presente exigência decorreu da constatação de exclusão indevida do lucro líquido, na determinação do lucro real dos anos-calendário de 2002 a 2004, de parcelas da receita auferida no período, correspondentes a vendas de imóveis com cláusula contratual considerada como suspensiva pelo sujeito passivo, cuja classificação não foi acatada pela Fiscalização, levando à glosa da aludida exclusão.

A exigência foi fundamentada nos artigos 231, inciso IV, 250, inciso I, e 411, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99).

Na oportunidade, com fulcro nos artigos 222, 841, incisos III e IV, 843 e 957, parágrafo único e inciso IV, todos do RIR/99, foi também formalizada a exigência de multa isolada, no montante de R\$ 115.411,20, em decorrência da constatação de recolhimentos a menor do imposto de renda mensal calculada em bases estimadas, relativamente a períodos de apuração entre janeiro de 2001 a dezembro de 2004, ensejados pelo mesmo fato motivador da autuação do IRPJ, qual seja, a exclusão indevida nas correspondentes bases de cálculo, dos valores das vendas com a pretensa cláusula suspensiva.

Com referência ao último período de apuração (dez/2004), a glosa alcançou, além do fato descrito, a exclusão do montante de R\$ 153.500,00 recebido em janeiro de 2005, relativo a 50% do valor da NF nº 1.186, emitida naquele período; como a Contribuinte somente reconheceu a receita correspondente no período de apuração seguinte, a Fiscalização glosou a exclusão levada a efeito na base do imposto recolhido por estimativa.

De acordo com o Auto de Infração de fls. 27/32, foi ainda exigida, como lançamento reflexo da infração relacionada à apuração anual do IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no qual se constituiu o crédito tributário no valor total de R\$ 750.546,14.

Inconformada com as exigências, das quais tomou ciência em 15/05/2006 (AR às fls. 353), a Autuada apresentou, em 14/06/2006, a impugnação de fls. 370/394, onde esclarece, inicialmente, que na formalização do contrato da venda de unidades de edifícios em construção, mediante instrumentos de promessa de compra e venda firmados com seus clientes, faz constar a previsão de suspensão do referido contrato - inclusive de restituição dos valores recebidos - o que caracteriza a existência da condição suspensiva de que trata o item 10 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 84, de 1979, já que a operação de venda somente se dá quando da lavratura da escritura pública definitiva de compra e venda.

A Impugnante assevera que os seus procedimentos contábeis e tributários estão em consonância com o citado ato normativo, tendo apresentado detalhadamente à autora do feito os lançamentos contábeis relacionados àquelas operações, conforme descreve, e informado que os recebimentos antecipados, assim como, os valores gastos nas construções e incorporações dos respectivos imóveis, não transitaram na apuração do lucro real dos períodos alcançados pelo procedimento fiscal. Dessa forma, os valores recebidos durante o ano-calendário foram excluídos no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), por se referirem a receitas de exercícios futuros, tendo como objetivo ajustar o lucro tributável em observância das condições suspensivas contratadas.

Ainda que a cláusula suspensiva dos contratos não se preste para diferir o lucro das unidades imobiliárias vendidas, o AI guerreado não prosperaria, considerando que este se baseou apenas na exclusão do LALUR das receitas que transitaram pelo resultado, sem (considerar) os custos e despesas correspondentes.

Como é sabido, o IRPJ tem como base imponible o lucro apurado em determinado período, e não apenas, a receita. Assim, caberia ao Auditor Fiscal apurar o resultado daquelas operações e lançar o imposto sobre o resultado, caso esse fosse positivo, o que não restou observado por aquela autoridade.

Acrescenta a defesa que o Primeiro Conselho de Contribuintes tem decidido pela improcedência de lançamentos de ofício na hipótese de venda de unidades imobiliárias com cláusula suspensiva, conforme julgados que menciona.

Igualmente não procede a exigência da multa isolada sobre as estimativas, uma vez que as supostas diferenças nos cálculos das bases mensais do imposto referem-se a valores recebidos pela empresa, relativamente às unidades imobiliárias negociadas e que ainda não tiveram as suas vendas efetivadas, como já esclarecido anteriormente. Como os referidos valores não fizeram parte das receitas mensais da Impugnante nos períodos lançados, não podem compor as bases de cálculo do pagamento do IRPJ por estimativa.

Alega, também, a Autuada, ser inaplicável a referida penalidade após o encerramento dos períodos anuais de apuração do IRPJ e a entrega das respectivas DIPJ, mormente no caso presente, em que nos anos-calendário de 2001, 2002 e 2004 os recolhimentos realizados por estimativa foram superiores ao imposto apurado para aqueles períodos, não havendo que se falar em multa isolada por supostas diferenças nas correspondentes bases mensais adotadas para o recolhimento. Nesse sentido, a defesa invoca diversos acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes concluindo pela improcedência da cominação que se cuida.

A defesa se insurge, ainda, contra a concomitância das multas isolada e de lançamento de ofício sobre um mesmo fato, alegando que a aplicação cumulativa das duas

penalidades é inaceitável e ilegal, segundo o entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciado nos julgados trazidos à colação.

Por fim, em longo arrazoado, a Impugnante contesta a aplicação da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora exigidos no procedimento fiscal ora combatido, por se tratar aquele índice de taxa remuneratória, não podendo ser utilizada em matéria tributária, além de não se conformar com o disposto no artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN). Ilustra a sua tese com a reprodução de excertos de ata de reunião do Comitê de Política Monetária (COPOM), de publicação do Banco Central do Brasil (BACEN) e de ementas de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) tratando do tema.

Para encerrar, requer a Impugnante que: a) o presente litígio seja julgado conjuntamente com os contidos nos autos relacionados às demais exigências decorrentes do mesmo procedimento fiscal; b) o AI seja considerado improcedente em sua totalidade ou, alternativamente, que sejam considerados os custos das unidades vendidas correspondentes às receitas arroladas na autuação; e c) seja afastada a multa isolada exigida sobre as diferenças de estimativas do IRPJ.

A decisão recorrida está assim ementada:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DE BASES MENSAIS PARA O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO POR ESTIMATIVA - ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. CONDIÇÃO SUSPENSIVA. GLOSA DE EXCLUSÃO - MULTA ISOLADA. CABIMENTO E CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA NO PROCEDIMENTO FISCAL - JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. Não caracterizada, nos termos da legislação aplicável à matéria, a condição suspensiva alegada pelo sujeito passivo para excluir das bases impositivas mensais e anuais, parcelas da receita auferida no período, torna-se legítima a glosa dos valores excluídos levada a efeito pela Fiscalização. O recolhimento a menor do imposto por estimativa sujeita o infrator à multa isolada prevista originalmente no inciso IV, do parágrafo 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996. Tratando-se de fatos jurídico-tributários distintos, não há que se falar de aplicação de duplicidade de multa, na hipótese de o procedimento fiscal exigir a multa isolada juntamente com a multa de ofício sobre o imposto lançado. O percentual da multa isolada imposta no procedimento fiscal será reduzido de 75% para 50%, por força do disposto no artigo 14, da MP nº 351, de 2007, que deu nova redação ao artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, em decorrência da aplicação do disposto no artigo 106, II, “c”, do CTN. Os órgãos julgadores da Administração Fazendária afastarão a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, somente na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão do Supremo Tribunal Federal.

Tributação Reflexa. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Lançamento procedente em parte

Cientificada dessa decisão em 27 de abril de 2007 (AR. de fls. 433), no dia 23 seguinte protocolizou Recurso Voluntário a este Conselho (fls. 434), perseverando nos argumentos impugnativos e apresentando, em síntese, as seguintes contestações quanto à decisão recorrida:

- que a Turma julgadora de primeira instância contundira "contas patrimoniais com contas de resultado" ao afirmar que a exclusão efetuada "no LALUR deveria estar acompanhada de uma adição dos correspondentes custos deduzidos", porquanto não agira dessa forma "pela simples razão dos **custos não terem transitado na apuração dos resultados da empresa**", e que **"OS CUSTOS, RELACIONADAS ÀS RECEITAS EXCLUÍDAS NO LALUR, PEMANECERAM NA CONTA 'RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS', NO PASSIVO"** (os destaques são do original);

- que é incorreto o entendimento expressado na decisão recorrida no sentido de que "...a redução dos custos das receitas excluídas, como pretendido pela Impugnante, significaria aceitar a dedução em dobro daqueles custos já deduzidos das receitas na escrituração contábil.", porquanto tais custos, conforme já asseverado, teriam permanecido em conta redutora do passivo, na rubrica "Resultados de Exercícios Futuros", ratificando a alegação de que os recebimentos das parcelas relativas à promessa de venda dos imóveis eram escriturados como receitas do exercício, enquanto os custos respectivos somente seriam transferidos da conta "Resultados de Exercícios Futuros" para o "Resultado do Exercício" quando da "efetiva entrega do imóvel e formalização da venda";

- que seus registros contábeis demonstram que nem as receitas nem os custos correspondentes teriam influído na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos períodos objeto do lançamento, bastando, para tanto, que se façam os razonetes de cada uma das contas;

- que, em consonância com a afirmação da Turma julgadora de I a instância, a apuração do lucro contábil deve refletir a parcela do lucro bruto a ser tributada no período, significando dizer que "se considerada como incorreta a exclusão no Lalur das parcelas recebidas, relativas a vendas com cláusulas suspensivas..., e considerar tais recebimentos como Receita do Exercício, tem-se que, **obrigatoriamente**, transferir da conta "Resultado de Exercícios Futuros" para "Custos dos Produtos Vendidos", os valores de custos relativos às parcelas recebidas. Se assim não for feito, estar-se-á tributando a Receita do Exercício, não o lucro do período."

- que "para corroborar as afirmações acima, bastaria o julgador de Ia Instância ter solicitado uma diligência para que o Fisco, com base na escrituração contábil da empresa, detalhasse a composição dos valores lançados como custo do exercício, e com base nesse detalhamento verificasse se havia correlação com os valores recebidos por conta de vendas de imóveis, que foram excluídos no Lalur. Certamente não iria encontrar nenhum valor lançado como custo do exercício, que se relacionasse com os valores da receitas excluídas. "

O voto condutor da aludida Resolução 105-1.347, foi assim redigido (*verbis*):

"Entendo que o presente processo não está em condições de ir a julgamento, porquanto deve ser avaliada a alegação da recorrente no sentido de que, mediante a realização de diligência fiscal na sua escrituração, poderiam ser detalhados os valores lançados como custos do exercício, possibilitando-se,

assim, que seja verificada a possível correlação desses custos com os valores recebidos na venda dos imóveis que ensejaram a autuação, cujas receitas foram excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no LALUR. Enfatiza a recorrente, reiterando o que já havia sido alegado na fase impugnativa, que "Certamente não iria encontrar nenhum valor lançado como custo do exercício, que se relacionasse com os valores das receitas excluídas".

Sem embargo, a recorrente apresenta argumentos que entendo devam ser convenientemente avaliados quanto à sua procedência, até porque esse tem sido um ponto que reiteradamente tem trazido à baila, ainda no curso da própria ação fiscal e, posteriormente, nas duas instâncias do contencioso administrativo. Dessa forma, afastaríamos qualquer possibilidade de ser argüido cerceamento do direito de defesa, por não termos ido buscar diretamente na escrita contábil da empresa a confirmação, ou não, da real procedência das suas alegações.

Essa verificação torna-se essencial porque se restar comprovado que o custo dos imóveis não foi considerado para efeito da apuração do lucro tributável nos períodos abrangidos na autuação, não seria de se admitir correto o lançamento de ofício da forma como foi realizado. Se outra vier a ser a conclusão, a de que os custos já teriam sido apropriados na apuração dos seus resultados naqueles mesmos períodos, seria o caso de se concordar com o fundamento exarado no voto condutor do aresto recorrido, no sentido de que o acolhimento da pretensão da então impugnante "significaria aceitar a dedução em dobro daqueles custos já deduzidos das receitas na escrituração contábil." (fls. 431 dos autos, p. 10 do acórdão).

Um dos elementos que me fizeram concordar com a realização da sugerida diligência fiscal foi a informação trazida na peça impugnativa e reiterada no recurso voluntário sobre quais teriam sido os lançamentos contábeis efetuados quando da realização da prometida venda dos imóveis, segundo os quais os custos incorridos sobre as unidades vendidas teriam sido escriturados a débito da conta "Custo Diferido (que seria conta redutora do Passivo - Resultado de Exercícios Futuros)", não compondo, assim, "a conta de resultados dos períodos auditados" (fls. 443/444). Referidos custos somente seriam apropriados em períodos futuros, quando as condições suspensivas do negócio fossem satisfeitas, oportunidade em que se faria a efetiva entrega do imóvel e a formalização da venda, sendo esse o motivo pelo qual a exclusão dessas receitas, no LALUR, fora efetuada, já que, na mesma linha de entendimento, se estaria tratando de "Receitas de Exercícios Futuros", tendo em vista a relação do litígio com a IN n.º 84/1979.

Na diligência, a autoridade fiscal indicada para tal mister deverá solicitar da diligenciada a apresentação dos livros contábeis e fiscais exigidos pela legislação, a partir dos quais serão efetuadas as verificações a seguir enumeradas, e outras que eventualmente venha a considerar relevantes para a perfeita elucidação e entendimento dos fatos:

1. verificar se a escrituração disponibiliza controle individualizado dos custos de cada uma das unidades vendidas;

2. *verificar se de fato os valores contabilizados como "Custo Diferido (Passivo — Resultado de Exercícios Futuros)" correspondem às unidades imobiliárias que geraram as receitas contabilizadas a crédito da conta "Receitas Diferidas — (Passivo - Resultado de Exercícios Futuros)" conta essa debitada a crédito da rubrica "Receita — Resultado do Exercício" quando do recebimento das parcelas do preço contratado, pagas pelos clientes, verificando ainda se esses valores correspondem às receitas excluídas no LALUR, conforme alega a recorrente;*

3. *efetuadas essas verificações, elaborar parecer conclusivo informando se realmente os custos dos imóveis cuja venda geraram as receitas que foram excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL teriam sido apropriados nos períodos fiscalizados ou se, conforme alega a recorrente, teriam sido diferidos,. não compondo, portanto, os resultados dos mencionados períodos fiscalizados.*

Sendo assim, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, dando-se ciência do seu resultado à recorrente para, querendo, se manifestar a respeito no prazo de 10 (dez) dias.

Os trabalhos e conclusões de diligência fiscal estão reportados no Relatório de fl. 672-676, que traz as seguintes respostas aos quesitos da Resolução acima:

1. *"verificar se a escrituração disponibiliza controle individualizado dos custos de cada uma das unidades vendidas".*

R - Não. Os custos são contabilizados por empreendimento e não disponibilizam controle das unidades vendidas.

2. *"verificar se de fato os valores contabilizados como "Custos Diferidos (Passivo – Resultado de Exercícios Futuros)" correspondem às unidades imobiliárias que geraram as receitas contabilizadas a crédito da conta "Receita Diferida – Passivo – Resultado de Exercício Futuro)", conta essa debitada a crédito da rubrica "Receita – Resultado do Exercício" quando do recebimento das parcelas do preço contratado, pagas pelos clientes, verificando ainda se esses valores correspondem às receitas excluídas no Lalur, conforme alega a recorrente".*

- R. a) Verificamos que se encontram contabilizados como Custos Diferidos os custos relacionados com os empreendimentos imobiliários, e não pelas unidades imobiliárias que geraram as receitas contabilizadas como receitas diferidas, conforme poderá ser verificado nas seguintes contas:

(...)

Essas contas correspondem a diversos custos incorridos durante o período de construção dos empreendimentos imobiliários, conforme encontram-se contabilizados e identificados nos livros Razão, tais como: Salários e Ordenados e seus encargos sociais, Matérias Diretos Aplicados, Serviços Prestados, Combustíveis e Lubrificantes, Energia Elétrica, Manutenção de Equipamentos, etc.

b) Verificamos que as parcelas pagas pelos clientes correspondentes ao preços contratados foram contabilizadas a crédito da conta "Receita Diferida – Passivo – Resultado de Exercício Futuro)", conta essa debitada a crédito da rubrica "Receita – Resultado do Exercício", conforme abaixo demonstramos, e que as mesmas correspondem as receitas excluídas no Lalur.

(...)

Estamos ora anexando cópias do livro Razão identificando as contas de Receitas Diferidas – Resultado de Exercício Futuro e sua transferência para a Conta de Resultado.

3. *“efetuadas essas verificações, elaborar parecer conclusivo informando se realmente os custos dos imóveis cuja venda geraram as receitas que foram excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL teriam sido apropriados nos períodos fiscalizados ou se, conforme alega a recorrente, teriam sido diferidos, não compondo, portanto, os resultados dos mencionados períodos fiscalizados”.*
- R. Informamos que os custos dos imóveis cuja venda geraram as receitas que foram excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não foram apropriados nos períodos fiscalizados dos anos de 2002 e 2003, foram contabilizados como Custo Diferidos – Resultado de Exercício Futuro, conforme já mencionado no item 2, portanto não comporam o resultado dos mencionados períodos fiscalizados. Já os relativos ao ano de 2004 foram apropriados só em parte como Custos Diferidos, sendo que a outra parte foram apropriados no resultado do exercício, conforme está devidamente demonstrado nas contas abaixo discriminadas.

(...)

Corroborando, ainda, com que determina a Resolução em questão, foi dado ciência do nosso Termo de Verificação em Diligência Fiscal ao contribuinte, em 01/07/2011, cientificando-o de seu resultado e ao mesmo tempo abrindo o prazo de 10 (dez) dias para que o mesmo se manifestasse a seu respeito.

Isto posto, veio o contribuinte apresentar em 14/07/2011 a sua manifestação e seus arrazoados em relação ao nosso Termo de Verificação em Diligência Fiscal e que ora o anexamos às fls. 592 a 595, bem como seus anexos de fls. 596 a 671, para que o Douto Julgador possa proceder ao julgamento do presente processo.

É o relatório, s.m.j.

~ //

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

Retorna o presente processo após cumprida a diligência determinada na Resolução 105-1.387 de 17/04/2008, cujo objetivo foi verificar, nos registros contábeis, a veracidade da alegação do contribuinte de que não apropriou custos relativos a imóveis que tiveram sua receita diferida a períodos posteriores.

Foi comprovado na diligência fiscal que somente nos anos de 2007 a 2010, ou seja, após a lavratura do auto de infração que, a contribuinte reconheceu as receitas de vendas de imóveis que tiveram parte dos custos apropriados em 2004 (vide fl. 674). Isso se deu em face de esclarecimentos do próprio contribuinte em sua manifestação de fls 592 a 595 (*verbis*):

Vejamos o inteiro teor desses esclarecimentos:

(...)

1. *"verificar se a escrituração disponibiliza controle individualizado dos custos de cada uma das unidades vendidas"* O AFRFB respondeu: *"Não. Os custos são contabilizados por empreendimento e não disponibilizam controle das unidades vendidas"* Esclarecemos que o fato da escrituração contábil não disponibilizar controle individualizado dos custos de cada uma das unidades vendidas se dá por absoluta impossibilidade, pois somente é conhecido tal custo ao final das obras e não durante a mesma. A construção se inicia com projetos, fundações e a partir daí são erguidos andar por andar até a finalização do prédio. Concluída a edificação é feito o rateio dos custos totais pela quantidade de unidades produzidas. Tal procedimento não afeta em absolutamente nada a apuração do resultado tributável, pois os custos e receitas são diferidos e contabilizados no grupo de Resultado de Exercícios Futuros.

2. *"verificar se de fato os valores contabilizados como "Custos Diferidos [Passivo - Resultado de Exercícios Futuros]" correspondem às unidades imobiliárias que geraram as receitas contabilizadas a crédito da conta "Receita Diferida - Passivo - Resultado de Exercício Futuro)", conta essa debitada a crédito da rubrica "Receita - Resultado do Exercício" quando do recebimento das parcelas do preço contratado, pagas pelos clientes, verificando ainda se esses valores correspondem às receitas excluídas no Lalur, conforme alega a recorrente".*

O Sr. AFRFB confirmou que os Custos Diferidos se relacionavam com os empreendimentos imobiliários, cujas receitas também foram diferidas.

Entretanto, informou que tais custos estavam identificados na contabilidade por sub-conta de cada empreendimento e elaborou demonstrativo para os anos de 2002, 2003 e 2004.

Quanto aos anos de 2002 e 2003 não encontrou nenhuma diferença, mas para ao ano de 2004 encontrou uma diferença de R\$ 203.484,28. Tal diferença corresponde ao valor contabilizado como Receita Diferida no valor de R\$2.619.840,24, menos o valor das Receitas Excluídas do LALUR no valor de R\$2.823.324,52.

A diferença encontrada pelo AFRFB não corresponde à realidade. A diferença na verdade é de apenas R\$ 2.804,00 conforme se demonstra abaixo:

Empreendimento: Portal da Natureza

Conta Contábil	Saldo Conta	Saldo Total	Observação
6020302	332.432,37	332.432,37	Pág.1382 a 1386 Livro Razão 2004 Nº 4

Empreendimento: Portal da Canadá

Conta Contábil	Saldo Conta	Saldo Total	Observação
6020401	572.439,51	572.439,51	Pág. 1420 a 1421 Livro Razão Ano 2004 Razão Nº 5
6020402	1.163.303,22	1.735.742,73	Pág. 1421 a 1446 Livro Razão 2004 Razão Nº 5

Empreendimento: Portal da Cariri

Conta Contábil	Saldo Conta	Saldo Total	Observação
6020502	551.665,14	551.665,14	Pág. 1494 a 1504 Livro Razão 2004 Razão Nº 5

Empreendimento: Bruna Residence

Conta Contábil	Saldo Conta	Saldo Total	Observação
6023202	206.288,28	206.288,28	Pág. 1597 a 1602 Livro Razão 2004 Razão Nº 5

Total Saldo Total dos Empreendimentos	2.826.128,52
Rec.de Incorporação c/ Cláusula Suspensiva - Dalur	2.823.324,52

O engano do Sr. AFRFB se deu pelo fato de ter considerado no demonstrativo o valor de R\$ 206.288,28 que pertence ao Empreendimento Bruna Residence que não faz parte deste PAF.

3. "efetuadas essas verificações, elaborar parecer conclusivo informando se realmente os custos dos imóveis cuja venda geraram as receitas que foram excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL teriam sido apropriados nos períodos fiscalizados ou se, conforme alega a recorrente, teriam sido diferidos, não compondo, portanto, os resultados dos mencionados períodos fiscalizados" O AFRFB respondeu que os custos dos imóveis cuja venda geraram as receitas que foram excluídas da base de cálculo do **IRPJ e CSLL não foram apropriados nos períodos fiscalizados de 2002 e 2003, pois foram contabilizados como Custos Diferidos - Resultado de Exercício Futuro**. Entretanto, para o ano de 2004, entendeu o Senhor Auditor Fiscal que somente parte foi contabilizada como Custos Diferidos, apresentando demonstrativo da outra parte que teria ficado contabilizada como Custo do período e, portanto, afetando o Resultado do Exercício de 2004 e consequentemente o Lucro Real daquele ano.

Mais uma vez o Senhor Auditor se enganou no tocante aos valores que permaneceram no custo do exercício, o que abaixo demonstramos:

Portal da Natureza

VALORES CUSTOS CONTABILIZADOS NO RESULTADO DO EXERCÍCIO	831.349,27
VALORES CUSTOS TRANSFERIDOS PARA CONTA CUSTOS DIFERIDOS	655.354,54
DIFERENÇA	175.994,73

Portal do Canadá

VALORES CUSTOS CONTABILIZADOS NO RESULTADO DO EXERCÍCIO	1.105.907,77
VALORES CUSTOS TRANSFERIDOS PARA CONTA CUSTOS DIFERIDOS	783.829,24
DIFERENÇA	322.078,53

Portal do Cariri

VALORES CUSTOS CONTABILIZADOS NO RESULTADO DO EXERCÍCIO	825.466,93
VALORES CUSTOS TRANSFERIDOS PARA CONTA CUSTOS DIFERIDOS	625.320,67
DIFERENÇA	200.146,26

Por fim, quanto às demais informações prestadas pelo AFRFB, concordamos com o mesmo, o que confirma de forma clara os procedimentos adotados pela empresa devidamente demonstrados nas peças de Impugnação e Recurso Voluntário.

Diante do exposto é recomendável que o Sr. AFRFB revise o TERMO DE VERIFICAÇÃO EM DILIGÊNCIA FISCAL em tela, baseado nos documentos anexos que corroboram com a presente manifestação, antes de encaminhar o TERMO DE VERIFICAÇÃO EM DILIGÊNCIA FISCAL ao CARF.

(...)

Pois bem, conferi valores acima transcritos nos documentos de fls. 596 a 671, que foram anexadas pela autoridade fiscal antes de seu relatório final, e formei convencimento de que realmente deve ser mantida a tributação apenas dos valores de R\$ 2.804,00 em 2003 e R\$ 698.219,52 (somatório de R\$ 175.994,73 + 322.078,53 + 200.146,26) no ano de 2004.

Multa de ofício Isolada concomitante com a multa proporcional.

Quanto matéria em litígio, este Colegiado possui entendimento sedimentado, no sentido de sua inaplicabilidade da multa de ofício isolada concomitante. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa transcrevo.

EMENTA: *MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.*

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de **falta de pagamento** ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”*

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I-- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos

*IV - isoladamente, no caso de **pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo**, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;” (Grifei)*

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e **35 da Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995*

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração

substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de manter a tributação apenas sobre os valores de R\$ 2.804,00 em 2003 e R\$ 698.219,52 em 2004 (base de cálculo do IRPJ e CSLL), com incidência de multa proporcional e juros à taxa Selic, cancelando-se também as multas de ofício isoladas por falta de recolhimento das estimativas.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira