



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

**Processo n°** 11634.720640/2013-22  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.451 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de julho de 2016  
**Matéria** Auto de Infração  
**Recorrentes** ALIMENTOS ZAELI LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008, 2009

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade quando não existirem no processo atos insanáveis, ainda mais quando comprovado que a autoridade lançadora observou, durante os trabalhos de auditoria, os procedimentos previstos na legislação tributária.

**REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA.**

A apropriação extemporânea de despesas constitui fundamento para o lançamento dos tributos correspondentes sempre que houver redução indevida do lucro real.

**OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.**

Quando não comprovadas as origens dos valores depositados em conta corrente nem o fato de que sejam oriundos de receita já tributada, materializa-se a presunção de omissão de receitas.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008, 2009

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS, COFINS E CSLL. DECORRÊNCIA.**

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicam-se ao PIS, à COFINS e à CSLL, por relação de causa e efeito, os mesmos fundamentos do lançamento primário.

**MULTA ISOLADA. CABIMENTO.**

Com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência

da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir da autuação a parcela de R\$ 9.883,28 relativa a depósitos de mesma titularidade. Vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, João Figueiredo e Ronaldo Apelbaum, que davam provimento em maior extensão para excluir a multa isolada. Em relação ao Recurso de Ofício foi NEGADO provimento, por unanimidade.

*(documento assinado digitalmente)*

Roberto Caparroz de Almeida – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa, Eva Maria Los, Lizandro Rodrigues de Sousa e Ronaldo Apelbaum.

## **Relatório**

Trata-se de Autos de Infração de IRPJ e reflexos lavrados contra a empresa em razão de diversas infrações relativas aos anos-calendário de 2008 e 2009.

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir (grifos no original):

*Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado constatou-se que a autuada, tributada com base no lucro real com apuração anual, apropriou despesas indevidamente na apuração do resultado, não comprovou a origem dos recursos creditados em conta corrente e não efetuou o recolhimento mensal por estimativa nos termos da legislação vigente.*

*Informa a autoridade fiscal que inicialmente direcionou a fiscalização sobre o valor de R\$ 108.013.369,73 da linha 40, da ficha 06A, da DIPJ do ano-calendário 2008, que era superior a 40% da receita líquida das atividades. Porém, ao aprofundar o exame, constatou-se que eram valores derivados de débitos inscritos na dívida ativa de períodos anteriores ao ano calendário 2008. Afirma a autoridade que, ao apropriar*

*indevidamente essas despesas, resultou em prejuízo na apuração do lucro real no valor de R\$ 105.990.182,33.*

*Discrimina então, no Quadro I (fl. 4860), cada uma das despesas apropriadas indevidamente, as quais foram glosadas e lavrados os respectivos autos de infração de IRPJ e CSLL sobre o valor total de R\$ 163.443.020,04.*

*Posteriormente a autoridade fiscal analisou os lançamentos contábeis creditados na conta "33870795 – Adiantamento de Clientes Alimentos Ziomar Ltda." (razão contábil às fls. 1415 e 2391/2399), procedentes de depósitos/créditos em contas correntes bancárias, constantes na relação anexa ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 07/02/2013 (fls. 06/21), o qual solicitou a comprovação da origem dos respectivos créditos. Relata a autoridade que após a análise das respostas e justificativas, resultou na remanescente da parcela dos valores creditados sem a devida comprovação de origem pela falta de atendimento à solicitação na forma do Termo supracitado. Diante do exposto, foram relacionados os depósitos/créditos de origem não comprovada na "Relação dos depósitos/créditos sem comprovação de origem efetuados em contas correntes bancárias mantidas pela fiscalizada, de valores escriturados na conta "adiantamento de clientes" (fl. 4854), conforme artigo 42 da Lei nº 9.430/96, consolidados mensalmente no Quadro II (fl. 4862) do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, o que deflagrou, por conseguinte, os respectivos autos de infração, por omissão de receita, do IRPJ e tributos reflexos.*

*No ano-calendário de 2008, a empresa fiscalizada optou pela tributação do IRPJ e CSLL, apurados através do Lucro Real Anual. A empresa não apurou valor do IRPJ ou CSLL a recolher por estimativa em nenhum dos meses, conforme demonstrado na ficha 11 – "Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa" e ficha 16 – "Cálculo da Contribuição Social sobre Lucro Líquido por Estimativa" da DIPJ do ano calendário de 2008 (fls. 164/207) e LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real (fls. 254/270). Pelo fato de terem sido glosadas as despesas que foram apropriadas indevidamente, a autoridade formalizou a exigência do crédito tributário da multa isolada, de que trata o art. 43 c/c o art. 44, II, "b" da Lei nº 9.430/96, em virtude da falta de recolhimentos/pagamentos mensais do IRPJ e da CSLL obrigatórios, incidente sobre a base de cálculo estimada, conforme "DEMONSTRATIVO DE AJUSTES NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ / CSLL POR ESTIMATIVA" (fl. 4853). No Quadro III (fl. 4863) do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal a autoridade demonstra a apuração da multa isolada.*

*Inconformada com a autuação, a impugnante no item "III.I. DA LEGALIDADE DE APROPRIAÇÃO DE DESPESAS REALIZADAS PELA IMPUGNANTE" da sua peça impugnatória, destaca que **são sempre dois fundamentos utilizados pelo AFRFB para a glosa das despesas:***

1) *Falta de comprovação;*

2) *Por tratar-se se encargos/multas/juros/valores/despesas incorridos nos períodos bases anteriores ao do escriturado.*

*A autuada classifica o fundamento 1 como alegação de fato, refutando item por item os classificados de "a" a "e", apresentando as razões quanto à falta de comprovação, no tópico III.I.I de sua peça impugnatória (fls. 4925/4931).*

*O fundamento 2 supra é classificado pela autuada como alegação de direito e, no tópico III.I.II (fls. 4931/4942), demonstra suas razões quanto à possibilidade de apropriação de despesas sobre débitos de períodos base anteriores ao escriturados.*

*Quanto à falta de comprovação (tópico III.I.I - fls. 4925/4931), a interessada busca provar nos Anexos da Peça Impugnatória a existência de cada uma das despesas, em suma:*

*- No tópico III.I.I. Glosa "a" - R\$ 24.344.425,20, declara a existência inequívoca dos débitos inscritos em dívida ativa. Embora já apresentada à fiscalização, traz no Anexo II da peça impugnatória, planilha confrontando cada lançamento do AFRFB conforme listagem constante das fls. 4819/4828 com os extratos das Certidões de Dívida Ativa, o que comprova cabalmente a existência da despesa;*

*- No tópico III.I.I. Glosa "b" - R\$ 71.519.282,12, do mesmo modo, confronta, no "Doc 1" do Anexo III a listagem constante das fls. 4829/4840 com os extratos das Certidões de Dívida Ativa; no "Doc 2" do Anexo III, apresenta o Relatório de Pendências de ICMS que atesta a existência das CDAs; e no "Doc 3" do Anexo III demonstra a comprovação dos parcelamentos de débito, o que comprova cabalmente a existência da despesa;*

*- No tópico III.I.I. Glosa "c" - R\$ 92.751,28, da mesma forma traz em seu Anexo IV o confronto da listagem do AFRFB (fls. 4841/4847) com os comprovantes de existência de parcelamentos cujos pagamentos foram glosados, o que comprova cabalmente a existência da despesa;*

*- No tópico III.I.I. Glosa "d" - R\$ 49.412.300,01, da mesma forma, traz no Anexo V o confronto entre a listagem do AFRFB (fls. 4848/4851) e os extratos das Certidões de Dívida Ativa sobre as quais a apropriação de despesas foram glosadas, o que comprova cabalmente a existência da despesa.*

*- No tópico III.I.I. Glosa "e" - R\$ 18.074.261,43, informa que embora não tenham sido apresentados durante a fiscalização, traz no Anexo VI, os comprovantes das despesas apropriadas e relatadas em cada um dos lançamentos apontados pelo AFRFB (fl. 4852), o que comprova a existência dessas despesas.*

No tópico "**III.I.II. DA LEGALIDADE E DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS ESCRITURADAS PELA IMPUGNANTE**" a autuada busca demonstrar que as **despesas são dedutíveis**, conforme abaixo.

No tópico "**III.I.II.I. DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM TRIBUTOS, JUROS E MULTAS**", entende a autuada que o **art. 344 do RIR atesta a dedutibilidade dos tributos e contribuições**. Destaca que "o AFRFB não questiona a dedutibilidade dessas despesas – até porque a lei é clara quanto a dedutibilidade – mas sim alega a já rebatida e afastada falta de comprovação". Quanto aos juros e multas, defende sua dedutibilidade, citando a **Solução de Divergência nº. 06 de 30/04/2012 da própria RFB**, a qual afirma ser dedutível multa moratória no período em que forem incorridas, de acordo com o regime de competência (fl. 4933). Alega que o **§5º do art. 344 do RIR** somente considera indedutível as multas por infrações fiscais (quando decorrentes da falta ou insuficiência de pagamento de tributo). Destarte entende ser nítida a dedutibilidade destas despesas.

No tópico "**III.I.II.II. DA APROPRIAÇÃO DE DESPESAS EM ANO-CALENDÁRIO POSTERIOR ÀQUELE EM QUE INCORRIDAS**", inicialmente a impugnante atesta a veracidade da análise do AFRFB quanto ao reconhecimento, no ano calendário de 2008, de despesas incorridas em anos anteriores. Informa que o **prejuízo reconhecido em 2008 foi utilizado para pagamentos de débitos nos termos do art. 1º, §7º da Lei 11.941/09 (REFIS)**. Entende que como a lei e as portarias que regulamentaram o parcelamento não trouxeram qualquer limitação temporal, a utilização do prejuízo seria legal, independentemente de quando reconhecidas as despesas e formados os prejuízos fiscais (fl. 4937). Expõe duas premissas, a primeira é que a empresa apurou prejuízo não só em 2008, mas também nos últimos 5 anos, a partir de 2003, conforme balanços trazidos no Anexo VII.

Entende que o fato de as despesas terem sido deduzidas em 2008 não trouxe qualquer prejuízo ao fisco, pois se fossem deduzidas em períodos anteriores teriam aumentado ainda mais o prejuízo de cada um desses períodos, diminuindo o prejuízo dos períodos subsequentes. Assim o resultado final seria o mesmo: **prejuízo, com ausência de imposto de renda a pagar**. Deste raciocínio decorre a segunda premissa, caso as despesas fossem deduzidas de períodos anteriores, continuaria resultando prejuízo e ausência de imposto a pagar, o que não traz reflexo tributário (fl. 4938).

Após essas "considerações fáticas", a impugnante discorre sobre a legalidade de sua conduta indicando o art. 273 do RIR e o Parecer Normativo Cosit nº 02 de 28/08/1996, realçando que o **fundamento para o lançamento seria a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao que seria devido ou redução do lucro real em qualquer período-base**. Assevera que já demonstrou e comprovou que incorreu em

*prejuízos nos anos-calendário anteriores, então o reconhecimento a posteriori de despesas não implicou em postergação de pagamento do imposto para exercícios posteriores ou redução indevida do lucro real em qualquer período. Cita jurisprudência administrativa com decisões que albergam o raciocínio supra (fl. 4941). Arremata então:*

*“... o saldo de prejuízo fiscal não é suscetível de prescrição. Ou seja, estando a Impugnante com prejuízos acumulados, estas despesas que simplesmente aumentariam os prejuízos de anos anteriores (independentes de quais sejam), seriam trazidas ano a ano no saldo de prejuízo e, do mesmo modo, seriam incluídas e utilizadas no REFIS da Lei nº 11.941/2009 sem qualquer óbice por parte do Fisco”.*

*Com base nas considerações acima apresentadas, pugna a autuada pela total improcedência do lançamento efetuado, julgando improcedente as glosas de despesas realizadas pelo AFRFB, posto que devidamente comprovadas a sua existência (tópico III.I.I.) e a possibilidade de seu reconhecimento em períodos posteriores ao período base (tópico III.I.II.).*

*No tópico III.II. DA AUSÊNCIA DE "OMISSÃO DE RECEITAS" alega a impugnante que o AFRFB incorreu em grande equívoco ao apontar os valores como omissão de receitas por se tratarem de valores decorrentes de suas atividades e assim não devem receber o tratamento tributário adotado pela autoridade, conforme demonstrado nos tópicos seguintes.*

*No tópico "III.II.I. DA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS" afirma que o cerne da conduta apontada acerca dos depósitos bancários é a não comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos. No entanto, vem a impugnante apresentar, um a um, os depósitos, justificando e comprovando a origem conforme abaixo.*

*No tópico III.II.I.a) Depósito de 12/01/2009 - R\$ 5.883,28; e Depósito de 04/02/2009 - R\$ 4.000,00, informa que o próprio histórico dos extratos que o AFRFB teve acesso (fl. 4854) trata-se de transferência de mesma titularidade. Traz no Anexo IX novamente os extratos para comprovar a origem e cita o §3º do art. 42, o qual veda a inclusão desses valores na determinação da receita omitida. Requer então sejam excluídos os valores supra da receita considerada omitida.*

*No tópico III.II.I.b) Depósito de 15/01/2009 – R\$ 25.000,00; Depósito de 29/01/2009 - R\$ 12.000,00; Depósito de 03/02/2009 - R\$ 3.000,00; e Depósito de 13/02/2009 - R\$ 3.500,00, informa que os depósitos acima se enquadram dentro de uma mesma categoria, são oriundos de vendas da impugnante para uma empresa administrada pelo grupo familiar – Zaeli Alimentos da Amazônia Ltda. No Anexo X traz extratos para comprovar que os valores são oriundos desta empresa.*

No tópico **III.II.I.c)** Depósito de 08/09/2009 - **R\$ 300.000,00**, informa que "...não se trata de receita omitida, mas sim valores creditórios (empréstimo) recebidos para o fomento de sua atividade, para aumentar o capital de giro da Impugnante naquele momento".

Traz no **Anexo XI** o extrato bancário e o razão da referida conta comprovando o TED realizado pela empresa N. A. Fomento Mercantil Ltda., que atua no ramo de fomento mercantil (factoring).

No tópico **III.II.I.d)** Depósito de 26/02/2009 - **R\$ 35.000,00**; e Depósito de 24/07/2009 - **R\$ 68.000,00** informa que são da mesma natureza, referem-se a meros adiantamentos de fornecedores essenciais para a continuidade e fomento das atividades da impugnante. O valor de R\$ 35.000,00 provém da empresa Alimentos Ziomar Ltda. que também foi objeto de diligência fiscal. Traz no **Anexo XII** os extratos e razões entendendo que esses valores devem ser extirpados do cálculo das omissões das receitas.

No tópico **III.III.** "DA NULIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL" a autuada se limita a alegar que o procedimento da autoridade fiscal não encontra respaldo na legislação pátria, eivando de nulidade o processo, devendo o respectivo auto de infração ser declarado nulo.

No tópico **III.IV.** "DA ILEGALIDADE DA APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA", afirma a autuada que houve a aplicação concomitante de Multa de Ofício e Multa Isolada no Auto de Infração de cada um dos tributos. Entende que é ilegal, e que tal exigência concomitante das multas é rechaçada pela mais balizada doutrina pátria. Cita também jurisprudência administrativa no sentido quanto a ilegitimidade da exigência das multas concomitantemente sobre uma mesma base de cálculo. Desse modo, a autuada pugna "pela total improcedência da concomitância da multa isolada com a multa de ofício, ambas aplicadas à Impugnante, nos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, devendo, assim, em caso de ser mantida a presente autuação fiscal, ser afastada a aplicação da Multa Isolada em face da recorrente".

No tópico **IV. DOS PEDIDOS**, requer a impugnante:

1 - Julgar totalmente **IMPROCEDENTE** a glosa de despesas realizada pelo AFRFB conforme item 4.1 do TVF, posto que as despesas glosadas estão devidamente comprovadas, consoante demonstrado no tópico III.I.I.;

2 - Julgar totalmente **IMPROCEDENTE** a glosa de despesas realizadas pelo AFRFB conforme item 4.1 do TVF, posto que o reconhecimento de despesas em período posterior ao período base de apuração daquelas está em total consonância com a legislação tributária e a jurisprudência dominante do

*contencioso administrativo fiscal federal, consoante demonstrado no tópico III.I.II.;*

*3 - Julgar totalmente **IMPROCEDENTE** o lançamento do crédito tributário a título de OMISSÃO DE RECEITA, posto que devidamente comprovadas as origens e os ingressos das receitas, consoante demonstrado no tópico III. II.;*

*4 - Determinar a **nulidade dos autos de infração** ora impugnados ante a total ilegalidade e incorreção do procedimento adotado pelo AFRFB, consoante demonstrado no tópico III.III.;*

*5 - Caso não sendo atendidos os pedidos acima, pugna-se **pelo afastamento da Multa Isolada** aplicada, nos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, ante a ilegalidade da concomitância desta com a Multa de Ofício de 75% também aplicada.*

Em sessão de 23 de abril de 2015 a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação, cancelando parte do crédito tributário em litígio.

Houve Recurso de Ofício, por força do limite de alçada.

Por seu turno, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação, com ênfase em pontos que serão tratados ao longo do presente voto.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

Vejamos quais são os pontos em discussão:

a) Entende a interessada que houve erro na quantificação da base tributável, que teria sido o total das despesas consideradas indedutíveis e não o lucro real, circunstância suficiente para a decretação da nulidade dos lançamentos;

b) Aduz a Recorrente que a base de cálculo relativa ao ano-calendário de 2008 não foi corretamente reconstituída pela decisão de primeira instância;

c) Defende a empresa que não houve omissão de receitas;

d) Pugna pela impossibilidade de concomitância entre as multas de ofício e as multas isoladas.

#### **a) Da suposta nulidade do lançamento por erro na apuração da base de cálculo**

Conquanto entenda a Recorrente que eventual erro na apuração da base de cálculo deva fulminar integralmente os lançamentos efetuados, à luz dos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto n. 70.235/72, penso que não existe fundamento para tal ilação.

Em primeiro lugar, cumpre notar que não se verifica, na espécie, qualquer das hipóteses previstas artigo 59 do Decreto n. 70.235/72:

*Art. 59. São nulos;*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Como os atos e termos foram lavrados por agente competente, nos termos da legislação e com garantia absoluta ao direito de defesa, não há de se falar em nulidade dos autos de infração, que atenderam aos preceitos do artigo 10 do referido Decreto:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

É forte nesta Turma e Conselho o entendimento de que eventual erro na apuração da base de cálculo não tem o condão de anular os lançamentos efetuados, sendo possível - e necessário, quando for o caso - a correção dos montantes pela autoridade julgadora, exatamente o que se verificou nos autos, conforme excertos retirados da decisão de primeira instância e reproduzidos a seguir:

*Verifica-se, desse modo, que há fundamento para o lançamento face à redução do lucro fiscal no período de 2008. A fiscalização, portanto, considerou a base tributável o total de despesas glosadas R\$ 163.443.020,04, em vez de considerar o resultado após reconstituição da escrituração conforme o regime da competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).*

Conclui-se então que o valor tributável é R\$ 57.452.837,71 conforme tabela constante da fl. 4853. O Prejuízo Fiscal Acumulado e a BC Negativa da CSLL acumulada até 31/12/2007 eram de R\$ 46.695.282,68 e R\$ 47.023.005,07, respectivamente (valores extraídos dos Demonstrativos de Compensação constantes das fls. 330 e 342).

Considerando que as despesas glosadas existem e se referem aos anos anteriores, o valor total glosado R\$ 163.443.020,04 deve ser adicionado ao resultado negativo acumulado do IRPJ e da CSLL, para efeito de compensação (30% do Lucro Ajustado) na apuração do resultado de 2008, identificando-se a base tributável correta para lançamento do imposto e da contribuição.

Segue tabela com os cálculos:

	Prejuízo Per. Anter. (fl. 330)	Resultado do ano	BC Negativa Per. Anter. (fl. 342)	Resultado do ano
<b>2007</b>	- 46.513.933,54	- 181.349,14	- 46.841.655,93	- 181.349,14
em 31/12/2007	- 46.695.282,68		- 47.023.005,07	
<b>(+) Despesas Glosadas</b>	- 163.443.020,04		- 163.443.020,04	
<b>(=) Acumulado c/ Desp.</b>	- 210.138.302,72		- 210.466.025,11	
<b>2008</b>	- 210.138.302,72	57.452.837,71	- 210.466.025,11	57.452.837,71
<b>2009</b>	- 192.902.451,41	- 156.490,73	- 193.230.173,80	- 156.490,73
	(fl. 332)		(fl. 344)	
<b>Utilizado Parcelam.</b>	149.937.733,92		149.937.733,92	
<b>Saldo</b>	- 43.121.208,22		- 43.448.930,61	

Considerando que foi utilizado para compensação no parcelamento o valor de R\$ 149.937.733,92 do Prejuízo Fiscal Acumulado e a BC Negativa da CSLL, conforme fls 332 e 344, restam os saldos conforme acima demonstrado. Como o valor tributável correto para o ano de 2008 é R\$ 57.452.837,71, o sujeito passivo tem direito a compensar 30% deste valor para identificar a base tributável, conforme demonstra a tabela abaixo:

VALOR TRIBUTÁVEL	IRPJ		CSLL
(=) Lucro Ajustado	57.452.837,71		57.452.837,71
(-) valor compensado	17.235.851,31		17.235.851,31
Após compensação	40.216.986,40		40.216.986,40
<b>(=) IRPJ 15%</b>	<b>6.032.547,96</b>	<b>(=) CSLL 9%</b>	<b>3.619.528,78</b>
BC Adicional	39.976.986,40		
<b>(=) Adicional IRPJ 10%</b>	<b>3.997.698,64</b>		
<b>Total</b>	<b>10.030.246,60</b>		<b>3.619.528,78</b>

Após correção do valor tributável, segue o saldo do crédito tributário mantido (saldo remanescente):

TRIBUTO	VALOR LANÇADO	VALOR EXONERADO	SALDO REMANESCENTE
IRPJ	24.104.293,34	18.071.745,38	6.032.547,96
IRPJ Adicional 10%	16.045.528,90	12.047.830,26	3.997.698,64
<b>IRPJ</b>	<b>40.149.822,24</b>	<b>30.119.575,64</b>	<b>10.030.246,60</b>
CSLL	14.433.080,99	10.813.552,21	3.619.528,78

De se notar, portanto, que a decisão de origem reconheceu parte dos argumentos e documentos trazidos pela Recorrente e efetuou, corretamente, a revisão da base tributável, circunstância que, inclusive, ensejou a interposição de Recurso de Ofício.

À luz das provas acostadas aos autos entendo que não merece reparos, neste ponto, a decisão recorrida, de sorte que não assiste razão à Recorrente, posto que inexistente erro material insanável ou nulidade no presente processo. Os cálculos relativos aos lançamentos foram contestados e careciam de correção, providência já adotada pela DRJ.

Não houve inovação do lançamento nem tampouco aperfeiçoamento, mas apenas a recomposição dos valores, justamente em razão do deferimento parcial dos pleitos formulados pela Contribuinte.

Até porque parece-me óbvio que o provimento parcial exige do julgador de primeira instância a adoção das providências necessárias para a identificação dos créditos mantidos, a fim de lhes conferir a necessária liquidez exigida pela legislação.

Não se cuidou, por certo, de inovar o lançamento, mas sim de explicitar, mediante cálculos e tabelas, a natureza dos créditos tributários mantidos.

Aliás, convém ressaltar que todos os fatos considerados, bem assim a matéria tributável a eles inerente foram exatamente os mesmos da autuação original, com os devidos ajustes, feitos essencialmente para excluir os valores que aquela instância reconheceu indevidos.

Assim, a conduta adotada pela Delegacia, sobre ser legal, parece-me perfeitamente correta e pertinente, de modo que fica afastada qualquer nulidade quanto aos procedimentos adotados naquela instância.

Inexiste, portanto, qualquer nulidade relativa à decisão de primeira instância ou ao lançamento, sendo certo que não se percebe qualquer afronta aos preceitos normativos que regem o processo administrativo fiscal, da mesma forma como não há ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.

#### **b) Da apuração da base de cálculo do ano-calendário de 2008**

Entende a Recorrente que houve erro na reconstituição, pela Delegacia de Julgamento, da base de cálculo relativa ao ano-calendário de 2008, posto que não teriam sido excluídas receitas indevidamente consideradas.

Neste ponto, requer a interessada que sejam apreciados e considerados documentos que foram juntados ao tempo do Recurso Voluntário, notadamente cópias do Livro Razão de 2008.

Parece-me evidente que a interessada teve inúmeras oportunidades de apresentar os seus registros contábeis, vez que fora regularmente intimada para tanto e que, como ela mesma admite, os trabalhos de auditoria duraram onze meses.

Ademais, nos termos da Resolução CFC n. 1330/2001, o livro Razão deve preencher os seguintes requisitos:

*9. Os livros contábeis obrigatórios, entre eles o Livro Diário e o Livro Razão, em forma não digital, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como: serem encadernados; terem suas folhas numeradas sequencialmente; conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade.*

*10. Os livros contábeis obrigatórios, entre eles o Livro Diário e o Livro Razão, em forma digital, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como: serem assinados digitalmente pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado; serem autenticados no registro público competente.*

Percebe-se, portanto, que os documentos de fls. 5.652 e seguintes, além de extemporâneos, não preenchem os requisitos formais de validade, motivo pelo qual não podem ser considerados hábeis para comprovar as alegações da Recorrente. Trata-se, apenas, de extratos de tela de algum sistema, sem qualquer assinatura ou identificação do responsável pelas informações.

Some-se a isso o fato de que não bastaria, a esta altura, apresentar somente as cópias dos registros contábeis, mas sim os documentos fiscais e financeiros que lhe dessem suporte, de sorte que não há como acolher, neste ponto, a pretensão da interessada.

Nesse contexto, entendo que não merece reparos a decisão recorrida, que refez os cálculos e as bases tributáveis, assim como consolidou o resultado do ano-calendário de 2008, inclusive para efeito das compensações legais até o limite de 30%.

Assim, não pode prosperar o argumento de que a DRJ deveria, a exemplo do que fizera com as despesas, ter alocado receitas correspondentes a exercícios anteriores, o que, no entender da Recorrente, "influenciaria para menor o resultado do ano-calendário de 2008".

Ocorre que, como já destacado, caberia à interessada a comprovação cabal de tais argumentos, o que não se pode concluir apenas a partir dos extratos do Razão anexados junto com o Recurso Voluntário, que padecem das formalidades legais e não foram acompanhados dos documentos que lhe deram causa.

### **c) Sobre a omissão de receitas**

Entende a Recorrente que não incorreu em omissão de receitas e que tanto a fiscalização como a Delegacia de Julgamento não aceitaram, incorretamente, os documentos trazidos ao processo, que comprovariam suas alegações.

As operações em discussão constam do relatório fiscal e foram também reproduzidas pela empresa no Recurso Voluntário, conforme tabela de fls. 5.644:

CONTRIBUINTE: ALIMENTOS ZAELI LTDA.		CNPJ-MF: 77.917.680/0001-37		
RELAÇÃO DOS DEPÓSITOS/CRÉDITOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM EFETUADOS EM CONTAS CORRENTES BANCÁRIAS MANTIDAS PELA FISCALIZADA DE VALORES ESCRITURADAS NA CONTA "ADIANTAMENTO DE CLIENTES"				
DESCRIÇÃO DA CONTA CORRENTE BANCÁRIA	DATA DO DEPÓSITO / CRÉDITO	HISTÓRICO NO EXTRATO BANCÁRIO	VALOR DEPOSITADO / CREDITADO	VALOR DEPOSITADO / CREDITADO SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM PELO VALOR CONTABILIZADO
CC nº 83013-5 Ag.3509 do Bco.Bradesco S/A	12/01/2009	Transf mma titularidade	5.883,28	5.883,28
CC nº 83013-5 Ag.3509 do Bco.Bradesco S/A	15/01/2009	Transf Contas Zaeli Alim da Amazonia Ltda	25.000,00	25.000,00
CC nº 76080-3 Ag.3509 do Bco.Bradesco S/A	29/01/2009	Transf CC para CC PJ Zaeli Alim da Amaz Ltda	12.000,00	12.000,00
SOMA DE JAN/2009, REF. CRÉDITOS/DEPÓSITOS EM C/C BANCÁRIA DE ORIGEM SEM COMPROVAÇÃO =>			42.883,28	42.883,28
CC nº 76080-3 Ag.3509 do Bco.Bradesco S/A	03/02/2009	Transf CC para CC PJ Zaeli Alim da Amaz Ltda	3.000,00	3.000,00
CC nº 76080-3 Ag.3509 do Bco.Bradesco S/A	04/02/2009	Transf mma titularidade	4.000,00	4.000,00
CC nº 76080-3 Ag.3509 do Bco.Bradesco S/A	13/02/2009	Transf CC para CC PJ Zaeli Alim da Amaz Ltda	3.500,00	3.500,00
CC nº 76080-3 Ag.3509 do Bco.Bradesco S/A	26/02/2009	Recebimento Fomecedor Alimentos Zaelli	35.000,00	35.000,00
SOMA DE FEV/2009, REF. CRÉDITOS/DEPÓSITOS EM C/C BANCÁRIA DE ORIGEM SEM COMPROVAÇÃO =>			45.500,00	45.500,00
CC nº 83014-3 do Bco.Bradesco S/A	24/07/2009	Recebimento Fomecedor Alimentos Zaelli	68.000,00	68.000,00
SOMA DE JUL/2009, REF. CRÉDITOS/DEPÓSITOS EM C/C BANCÁRIA DE ORIGEM SEM COMPROVAÇÃO =>			68.000,00	68.000,00
CC nº 76080-3 Ag.3509 do Bco.Bradesco S/A	08/09/2009	TED Remet N A Fomento Merc Ltda	300.000,00	300.000,00
SOMA DE SET/2009, REF. CRÉDITOS/DEPÓSITOS EM C/C BANCÁRIA DE ORIGEM SEM COMPROVAÇÃO =>			300.000,00	300.000,00

Da análise dessa tabela podemos concluir que os depósitos são relativos a quatro grupos de operações:

**i) Transferências de mesma titularidade:** feitas em 12/01/2009 (R\$ 5.883,28) e 04/02/2009 (R\$ 4.000,00).

Neste caso, entendo que não pode ser mantida a presunção de omissão de receitas, ante o exposto no artigo §3º, do artigo 42 da Lei n. 9.430/96:

*Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*

*§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*

*§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:*

***I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;*** (grifamos)

Como a própria autoridade lançadora reconheceu e identificou, individualizadamente, os dois lançamentos como relativos a transferências de mesma titularidade, torna-se imperioso excluir o montante de R\$ 9.883,28 da base autuada.

**ii) Transferências relativas à empresa Zaeli Alimentos da Amazônia Ltda.:** conquanto a Recorrente alegue que os montantes, no total de R\$ 43.500,00 seriam relativos à venda de produtos para essa empresa, que pertence a grupo familiar com parentesco ao que controla a autuada, essa simples informação, desacompanhada de qualquer documento comprobatório, como, por exemplo, as notas fiscais relativas às transações, não tem o condão de afastar a presunção legal. Corretos, portanto, os entendimentos da fiscalização e da decisão de piso, que consideraram não comprovadas as origens de tais recursos.

**iii) Depósito de R\$ 300.000,00 em 08/09/2009:** embora a Recorrente alegue que se trata de empréstimo obtido de empresa de fomento, remanesce a obrigação de comprovar sua origem, o que poderia ser feito mediante a apresentação do contrato celebrado, da comprovação das parcelas posteriormente pagas ou outros instrumentos aptos a formar o convencimento do julgador. A simples presença de extratos bancários e registros contábeis nos autos não afasta a obrigação prevista em lei, conforme já anotado na decisão de primeira instância. Deve ser mantida, portanto, a autuação deste item.

**iv) "Recebimentos Fornecedor Zaelli Alimentos",** dois depósitos, no valor total de R\$ 103.000,00, nas datas de 26/02 e 24/07: do mesmo modo que no caso anterior, a simples alegação de que se trata de adiantamentos de fornecedores não enseja o afastamento da autuação, até porque a autoridade fiscal informa no Termo de Verificação que realizou diligências na empresa e, ainda assim, autuou tais rubricas como omissão.

#### **d) Concomitância entre as multas de ofício e as multas isoladas**

Esta Turma tem decidido, a exemplo de outros colegiados do CARF, no sentido de que a multa isolada, na anterior redação do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser afastada em observância ao princípio da consunção.

Como se sabe, o princípio da consunção (também denominado princípio da absorção) aplica-se quando há uma sucessão de condutas tipificadas que, em razão de um nexo de dependência intrínseco, permite que a infração mais grave absorva aquelas de menor intensidade, em razão do brocardo *lex consumens derogat lex consumptae*, o que equivale a dizer que o crime-fim absorve o crime-meio.

Essa teoria encontra suas raízes na famosa *double jeopardy clause*, preceito fixado pela 5ª Emenda à Constituição dos Estados Unidos, que determina que *ninguém poderá ser por duas vezes ameaçado em sua vida ou saúde pelo mesmo crime*, o que se constitui, há tempos, na aplicação da clássica regra que veda a dupla punição em razão do mesmo fato, tal como garantida pelo princípio *ne bis in idem*, conforme a inteligência da Súmula 105 deste Conselho:

*Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Contudo, o papel precípua do julgador é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos.

Assim, na hipótese dos autos, convém destacar que houve alteração no comando original do artigo 44, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, fruto da conversão da Medida Provisória n. 351/2007.

Penso que a alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula 105 deste Conselho, que conferiu, à luz do artigo 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que a partir da nova redação inexistente dúvida, vale dizer, não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do artigo 44:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*(...)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

Como no caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do artigo 44, posto que relativas ao ano-calendário de 2008, entendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, vez que as multas são completamente distintas e autônomas.

Nesse contexto, descabe a pretensão da interessada, no sentido de que seja efetuada, nesta decisão, a readequação dos valores relativos às multas lançadas, para que sejam compensados eventuais prejuízos fiscais e bases negativas com os montantes mensais das multas autuados.

Destaque-se que decisão de piso promoveu o recálculo das bases e dos valores tributáveis mantidos, conforme tabelas já reproduzidas e efetuou as compensações devidas, à luz da legislação, de sorte que não vislumbro qualquer imprecisão na decisão nem tampouco ofensa ao artigo 250 do Decreto n. 3.000/99, mencionado pela interessada no Recurso Voluntário.

No que tange ao **Recurso de Ofício**, à luz de tudo o que restou consignado neste voto, entendo que não merece reparos a decisão recorrida, que recalculou a matéria tributável e exonerou parte significativa dos lançamentos, sob o seguinte fundamento:

*Conforme relato da autoridade fiscal (fl. 4859), a interessada atendeu as intimações realizadas para comprovar as despesas apropriadas. Após análise dos documentos, aponta o autuante irregularidade das deduções conforme tabela constante da fl. 4860, que, de fato, tem os fundamentos indicados pela impugnante: (i) falta de comprovação e (ii) escrituração extemporânea, por tratar-se de despesas incorridas em períodos anteriores.*

*Compulsando os autos, verifica-se que há diversos documentos comprovando que as despesas existem, como alegado pela impugnante. Observa-se também que a autoridade, em seu relato, apenas afirmou que são despesas não comprovadas, mas não elucidou de forma clara e objetiva quanto a irregularidade na documentação apresentada, deixando, por conseguinte, de demonstrar satisfatoriamente a inexistência dessas despesas. Desse modo, face à descrição fática incompleta, cotejando-se com a documentação apresentada, não há como desqualificar a existência das despesas levantadas pela fiscalização. **Considero, portanto, a existência e comprovação das despesas.** (grifamos)*

Percebe-se, da análise dos autos, que a interessada buscou comprovar as despesas, a partir das intimações recebidas e que, em paralelo, a autoridade fiscal não logrou êxito em identificar e demonstrar quais seriam os vícios e incongruências da documentação apresentada. Entendo que eventual dúvida acerca da matéria opera efeitos em favor do contribuinte, na esteira do que restou decidido em primeira instância.

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso Voluntário e, no mérito, voto por DAR-LHE parcial provimento, para excluir da autuação a parcela de R\$ 9.883,28 relativa a depósitos de mesma titularidade, assim como CONHEÇO do Recurso de Ofício para NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Roberto Caparroz de Almeida - Relator