



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

<b>Processo nº</b>	11075.720789/2012-11
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1302-001.155 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	6 de agosto de 2013
<b>Matéria</b>	Normas Gerais de Direito Tributário
<b>Recorrente</b>	CLAIR E. ZENNI & CIA. LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2008, 2009, 2010

OMISSÃO DE RECEITA. DECLARAÇÕES ZERADAS. NOTAS CALÇADAS.

Sendo comprovado por meio de notas fiscais de prestação de serviços que o contribuinte auferiu renda tributável em anos-calendários que forneceu declarações de rendimentos zeradas, flagrante se mostra a omissão de receita. O mesmo ocorre no caso em que for evidenciada a ocorrência de “nota fiscal calçada” por parte do contribuinte.

**LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS. REFLEXOS**

Sendo mantida a omissão de receita no litígio principal e não alegando o contribuinte fatos ou fundamentos novos capazes de mudar o entendimento exposto no litígio principal, mantem-se os lançamentos reflexos.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. DECLARAÇÕES ZERADAS. CABIMENTO.**

A prestação de declarações zeradas, por mais de um ano-calendário, em que se vislumbra movimentação financeira do contribuinte no mesmo período autoriza a qualificação da multa de ofício. Conforme precedentes deste E. Conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

*(assinado digitalmente)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/08/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 19/08/2013

3 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 28/08/2013 por EDUARDO DE ANDRADE

Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator.

EDITADO EM: 19/08/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: EDUARDO DE ANDRADE (Presidente em Exercício), MARCIO RODRIGO FRIZZO, CRISTIANE SILVA COSTA, LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por CLAIR E ZENNI & CIA LTDA, em face do acórdão n. 10-041.535 (fls. 3527/3535) proferido pela DRJ/POA em processo administrativo fiscal, que julgou totalmente improcedente a impugnação apresentada.

O processo teve início com o procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias do IRPJ, PIS, COFINS e da CSLL, no qual a recorrente foi autuada mediante Auto de Infração (fls. 02/99), a recolher ou impugnar os créditos tributários nos montantes totais de:

- (i) IRPJ no valor de R\$ 2.276.641,64;
- (ii) PIS no valor de R\$ 174.870,92;
- (iii) COFINS no valor de R\$ 807.101,29 e;
- (iv) CSLL no valor de R\$ 777.209,31.

Em tais valores já se encontram incluídos a multa e os juros de mora calculados até 01/05/2012.

Ao compulsar o Relatório do Procedimento Fiscal (fls. 100/114) elaborado pelo AFRFB, encontram-se as seguintes ponderações:

- (i) Detectou-se omissão de receitas apurada com base em notas fiscais de prestação de serviços. Uma parte das receitas não oferecidas à tributação foi levantada com base na segunda via dos talonários de notas fiscais apresentados pelo próprio contribuinte; outra parte, foi identificada com base em segundas vias obtidas junto a clientes do contribuinte. Na circularização realizada junto aos clientes do contribuinte detectou-se divergência de valores entre as duas vias de notas fiscais, entendendo a autoridade fiscal ter havido a utilização de “notas fiscais calçadas”;
- (ii) Houve arbitramento de lucros nos anos-calendário de 2008 a 2010. No primeiro ano, o contribuinte, optante pelo Simples Nacional, deixou de apresentar escrituração contábil ou livro caixa. Nos dois últimos, tendo optado pelo Lucro Real, não apresentou sua escrituração contábil. Intimado a apresentar a escrituração pertinente, quedou-se inerte;
- (iii) O contribuinte não havia declarado, tampouco recolhido, qualquer valor a título de Simples Nacional, IRPJ e CSLL. A fiscalizada apresentou a Declaração Anual do Simples Nacional – DASN – para o ano-calendário de 2008 sem informação de valores para receita bruta auferida. Do mesmo modo, apresentou as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ – para os anos-calendário de 2009 e 2010 sem qualquer informação de receita auferida.

(iv) Concluiu a Fiscalização ter agido o contribuinte com dolo, caracterizando sonegação e fraude, o que ensejou a aplicação da penalidade 150% prevista no art. 44, I, c/c §1º, da Lei nº 9.430/96.

A recorrente no curso da verificação fiscal foi intimada a apresentar livro caixa (ano-calendário de 2008) e escrituração contábil (anos-calendário de 2008 a 2010), todavia, quedou-se inerte.

A recorrente foi optante do Simples Nacional no ano-calendário de 2008, tendo sido excluído desse sistema simplificado de tributação com base no art. 29, inciso VIII, e seu §1º, da Lei Complementar - LC nº 123/2006, bem como art. 76, inciso IV, alínea “g”, da Resolução CGSN nº 94/2011 (falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária). Tal exclusão deu-se retroativamente a 1º de janeiro de 2008, conforme dispõe os mesmos dispositivos legais retrocitados (v. Ato Declaratório Executivo DRF/URA/SEFIS Nº 002/2012, de 16 de março de 2012 – fl. 118).

Nessa esteira, formalizou-se o processo nº 11075.720243/2012-52, apenso aos presentes autos, para instrução do processo de exclusão do Simples Nacional.

Por outro giro, intimada a se manifestar sobre qual forma de tributação pretenderia optar em razão da exclusão do Simples Nacional (art. 32 da LC 123/2006), a recorrente optou pelo lucro real trimestral, tal qual optara relativamente a todos os trimestres dos anos-calendário de 2009 e 2010. Contudo, intimada a apresentar a escrituração contábil de todo o período sob procedimento fiscal, quedou-se inerte, deixando de atender às exigências fiscais.

Sendo assim, por ausência de apresentação da escrituração contábil por parte da ora recorrente, o AFRFB entendeu pelo arbitramento dos lucros de todo o período sob exame (2008 a 2010), nos termos do art. 530, III, do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99).

Conforme também pode ser observado no Relatório do Procedimento Fiscal (fls. 100/114) elaborado pelo AFRFB, a recorrente havia apresentado DASN (Declaração Anual do Simples Nacional) relativa ao ano-calendário de 2008 assinalando a informação de “inatividade” durante o período, não tendo recolhido qualquer valor relativo ao Simples Nacional.

A recorrente transmitiu em branco as Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) relativas aos anos-calendário de 2009 e 2010. Nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF’s) relativas aos mesmos períodos, não houve indicação de qualquer débito. De igual forma, não houve também qualquer recolhimento de IRPJ e CSLL relativo a tais períodos de apuração. Contudo, relativamente ao PIS e COFINS dos meses de agosto, setembro e novembro de 2010, a recorrente efetuou recolhimentos, o que foi levado em consideração pelo AFRFB para apurar o *quantum* devido dessas contribuições. Os valores de IRRF constante das notas fiscais também foram alvo de dedução nos autos de infração lavrados.

Cientificada do feito em 16/05/2012 (fls. 3471), a pessoa jurídica, por meio de seu representante, apresenta em 14/06/2012, impugnação (fls. 3485/3509).

Assim, a DRJ/POA na posse dos fundamentos utilizados pelo AFRFB para elaboração do presente auto de infração, assim como, na posse dos fundamentos da defesa da

ora recorrente, proferiu em data de 28/11/2012 acórdão n. 10-041.535 (fls. 3527/3535) julgando improcedente a impugnação nos seguintes termos:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2008, 2009, 2010*

*RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO. NOTAS FISCAIS CALÇADAS. OMISSÃO DE RECEITAS.*

*A constatação de que o contribuinte auferiu receitas, deixando de declarar e recolher os tributos incidentes sobre essas, impõe o lançamento de ofício. Comprovada a utilização de nota fiscal calçada mediante circularização junto aos tomadores de serviços, tributa-se o valor efetivamente praticado na operação.*

*LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.*

*A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. FRAUDE.*

*Comprovada condutas dolosas e reiteradas que caracterizam sonegação e fraude, correta a aplicação da multa de 150%.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA NÃO FORMULADA NO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE PRONUNCIAMENTO PELA DRJ.*

*Os juros de mora incidiram unicamente sobre os tributos lançados e não tendo o auto de infração formulado exigência de juros sobre a multa de ofício lançada, inexiste a respeito qualquer contraditório suscetível de apreciação pela turma de julgamento da DRJ.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

De tal acórdão, originou-se este recurso voluntário, (fl. 3546/3559) com alegações nos seguintes termos:

- (i) Não restaria comprovada a omissão de receitas imputada pela autoridade fiscal e o ônus probatório caberia ao Fisco. Tal mácula teria cerceado seu o direito ao contraditório e à ampla defesa;
- (ii) Não haveria conduta dolosa que caracterizasse sonegação, desautorizando-se a aplicação da multa qualificada de 150%.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

### 1. DA OMISSÃO DE RECEITA

A recorrente, nos fundamentos de seu recurso voluntário, dispõe que não existem elementos probatórios no presente auto de infração capazes de configurar a omissão de receita lhe imputada pelo AFRFB. Afirma o seguinte:

*Analisando o contexto probatório dos autos se verifica que não há elementos que franqueassem o reconhecimento da existência da omissão de receitas, pelo menos não no montante apurados no relatório de fiscalização e corroborados pela DRJ. (fl. 3548).*

Dispõe ainda, que a prova da infração (omissão de receita) deve ser realizada pela Fiscalização e que o procedimento adotado pelo AFRFB feriria o princípio da verdade material, do contraditório e da ampla defesa.

Todavia, os argumentos não prosperam. Conforme ficou expressamente asseverado nos presentes autos, a omissão de receitas por parte da recorrente ficou comprovada.

Pois. Conforme ficou asseverado no presente processo, o AFRFB encontrou divergência entre os valores da 1<sup>a</sup> via e a 2<sup>a</sup> via das notas fiscais emitidas pela recorrente a título de prestação de serviço (fls. 109/110). Vale dizer, os valores dispostos na 1<sup>a</sup> via eram maiores que os valores dispostos na 2<sup>a</sup> via.

Por exemplo, a recorrente apresentou a 2<sup>a</sup> via da nota fiscal n. 727 relativa aos serviços prestados ao Cond. Agropecuário Ceolin com valor de R\$ 1.800,00 (fl. 1181). De outro lado, a tomadora do serviço apresentou a 1<sup>a</sup> via da mesma nota fiscal com valor de R\$ 10.000,00 (fl. 1191).

Nessa esteira, o AFRFB deparou-se com o expediente conhecido como "nota fiscal calçada", expediente este que por si só já se enquadra nos casos de omissão de receita, conforme vem entendendo a jurisprudência deste E. Conselho:

*OMISSÃO DE RECEITA. NOTA CALÇADA. A emissão de notas fiscais cujos valores constantes das primeiras vias são maiores do que os das terceiras vias, expediente vulgarmente conhecido como "nota calçada", representa omissão de receita. (CARF – Acórdão 1803-00.498 – Conselheiro: Sérgio Rodrigues Mendes - Data da sessão: 09/07/2010) (grifo não original)*

Nota-se que a recorrente em seu recurso voluntário (fls. 3546/3559) não traz a lume qualquer fundamentação que confrontasse a existência de "notas fiscais calçadas",

dispondo apenas que a omissão de receita não foi comprovada pelo AFRFB, em que pese as notas fiscais tenham sido juntadas aos autos.

Desse modo, cristalina se mostra a omissão de receita por parte da recorrente, haja vista a emissão de “notas fiscais calçadas”.

Por outro lado, importante observar que a recorrente apresentou declarações de rendimentos (DASN e DIPJ) ao fisco nas competências de 2008 a 2010 em branco (zeradas), mesmo auferindo rendimentos. É o que comprovam as notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela própria recorrente (relatório de notas - fls. 115/152).

Vale lembrar que a falta de informações por parte da recorrente não se deu apenas no que diz respeito às declarações de rendimentos, ela se deu por diversas vezes no presente processo, pois, ao compulsar o Relatório do Procedimento Fiscal (fls. 100/114) elaborado pelo AFRFB, vê-se que a recorrente deixou de apresentar/entregar documentação fiscal requerida pelo AFRFB, mesmo tendo sido intimada por diversas vezes.

E foi por causa da não apresentação/entrega da documentação fiscal que o AFRFB realizou o arbitramento do lucro no presente processo fiscal em face da recorrente. Logo, mantém-se o arbitramento do lucro.

Visto o exposto, cristalina se mostra a omissão de receita por parte da recorrente. Logo, deve ser mantido o crédito tributário em lide, não existindo razão aos fundamentos levantados pela recorrente em seu recurso voluntário no que diz respeito à omissão de receita.

## 2. DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS (CSLL, PIS e COFINS)

A recorrente, conforme pode ser observado ao compulsarmos o presente recurso voluntário, não suscitou em momento algum, especificamente, os lançamentos tributários reflexos ao IRPJ. Todavia, por serem os lançamentos decorrentes da omissão de receita encontrada pelo AFRFB, consideram-se atacados também os lançamentos decorrentes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, do Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Nessa esteira, sendo mantida a omissão de receita em lide e não alegando a recorrente fatos ou fundamentos novos que pudessem modificar o entendimento deste julgador, entendo pela manutenção das exigências reflexas.

## 3. DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Quanto à aplicação da multa qualificada de 150%, cabe esclarecer que no caso em tela a aplicação desta multa de ofício tem como base legal o art. 44, inciso I, e §1º, da Lei n. 9.430/1996:

*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; [...]*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [...]*

O AFRFB imputou a recorrente as condutas dispostas nos arts. 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964, *in verbis*:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Entendeu o AFRFB que a recorrente, ao apresentar declarações zeradas, incorreu em flagrante **sonegação**, pois impediu o conhecimento do fato gerador. De outro lado, seria conduta **fraudulenta** a emissão de “notas fiscais calçadas”. De fato, tais condutas se enquadram na previsão do art. 71 e 72 da Lei n. 4.502/64.

Assim, a aplicação da multa de ofício qualificada em 150% é legal e deve ser mantida. No caso concreto, além da recorrente realizar a emissão de “notas fiscais calçadas”, a mesma apresentou declarações zeradas de apuração do simples nacional – DASN no ano-calendário de 2008; entretanto, auferiu receita bruta conforme se comprova nas notas fiscais de prestação de serviços (fls. 115/152).

Situação que não modificou nos anos-calendários de 2009 e 2010, quando a recorrente fez a opção pela apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real trimestral. Todavia, novamente apresentou declarações zeradas – DIPJ; entretanto, auferiu receita bruta conforme novamente se comprova ao compulsar as notas fiscais de prestação de serviços.

Nessa esteira, ressalto que somente mantendo a multa majorada em virtude de todas as declarações terem sido entregues em branco (zerada). Estivessem elas preenchidas, mesmo que parcialmente, entendo que seria o caso de afastamento da multa qualificada, por caracterizar simples omissão.

Porém neste caso, nos anos de 2008, 2009 e 2010, a recorrente auferiu receita bruta, entretanto, apresentou as declarações que se obrigava zerada à administração pública federal, quando na verdade tinha operações comerciais a serem declaradas, ou seja, dolosamente omitiu renda, tendo evidente intuito de impedir o conhecimento da autoridade

fiscal federal da ocorrência do fato gerador da incidencia tributária (Simples Nacional ou PIS, COFINS, IRPJ e CSLL).

Nesse sentido vem se posicionando a jurisprudência deste E. Conselho pela manutenção da multa de ofício qualificada. Senão, vejamos:

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. A prestação de declaração zerada, por mais de um ano calendário, em descompasso com alta movimentação financeira do contribuinte no mesmo período autoriza a qualificação da multa de ofício. (CARF – Acórdão 1302-000.960 –Conselheiro: Eduardo de Andrade - Data da sessão: 08/08/2012)*

*MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. Cabível a multa qualificada quando, reiteradamente são apresentadas declarações zeradas ou com valores aquém dos devidos, não havendo justificativa plausível para esse procedimento, e tendo sido a omissão de receitas apurada de forma direta, e não por presunção legal. (CARF – Acórdão 1803-00.853 - Conselheiro: Sérgio Rodrigues Mendes - Data da sessão: 24/02/2011)*

*MULTA QUALIFICADA, OMISSÃO DE RECEITAS, CABIMENTO. Comprovadas nos autos condutas que evidenciam o intuito de impedir o conhecimento da Autoridade Fazendária do fato gerador da obrigação principal tributária, é de se manter a multa qualificada no percentual de 150%. No caso concreto, o contribuinte declarou-se inativo à Receita Federal por dois anos, apresentou declarações com valores de receitas zeradas por outros dois anos, não apresentou DCTFs nem efetuou qualquer recolhimento de algum dos tributos objeto de lançamento em todo o período fiscalizado, ao mesmo tempo em que se mantinha em plena atividade empresarial. (CARF – Acórdão 1301-00.370 - Conselheiro: Waldir Veiga Rocha - Data da sessão: 05/08/2010)*

Portanto, trata-se de evidente caso de fraude e sonegação, pois a recorrente além de emitir “notas fiscais calcadas” de maneira fraudulenta, entregou declarações zeradas, mesmo tendo movimentação, prestando falsa declaração à autoridade fiscal, visando dolosamente impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador. Logo, constato a presença de elementos suficientes, para declarar cabível e legal a aplicação de multa de ofício qualificada em 150%.

*(assinado digitalmente)*

Marcio Rodrigo Frizzo - Relator

CÓPIA