



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

**Processo nº** 10976.000280/2009-29  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3803-006.897 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2015  
**Matéria** PIS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** LIDERPLAST DO BRASIL EMBALAGENS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

No lançamento de ofício, juntamente com o principal, se exigem juros de mora com base na taxa Selic e multa de ofício. Constatada a ocorrência de fraude, aplica-se a multa de ofício qualificada.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.COMPETÊNCIA.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador (súmula CARF nº 8).

DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE ESPONTANEIDADE.

Uma vez iniciada a ação fiscal, tem-se por excluída a espontaneidade do sujeito passivo, encontrando-se a Administração tributária autorizada por lei a dar seguimento aos trabalhos de auditoria, precipuamente no que se refere à aplicação da multa de ofício por descumprimento de obrigação tributária.

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CABIMENTO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade argüida e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Paulo Renato Mothes de Moraes e Demes Brito.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da DRJ Juiz de Fora/MG que julgou improcedente a Impugnação manejada pelo contribuinte supra identificado em decorrência da lavratura de auto de infração, em que se exigiram parcelas da Contribuição para o PIS, acrescidas de juros e multa qualificada de 150%, no montante de R\$ 368.443,34.

O auto de infração decorreu do fato constatado de que o contribuinte apurara em sua escrituração contábil-fiscal valores da contribuição superiores àqueles declarados em DCTF e recolhidos aos cofres públicos.

Sobre os valores lançados foi exigida a multa qualificada de 150%, em decorrência da prática reiterada do contribuinte de declarar ao Fisco, por três anos consecutivos, a Contribuição para o PIS em valores inferiores àqueles registrados em sua contabilidade, evidenciando intuito de fraudar o Erário.

Durante o curso da ação fiscal, o contribuinte transmitiu DCTF retificadora relativa ao 2º semestre de 2006, informando débitos que não haviam sido declarados na DCTF original, procedimento esse considerado inapto para interferir na ação fiscal, em razão da perda da espontaneidade.

Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou Impugnação e requereu, em preliminar, a declaração de nulidade do lançamento por abuso de autoridade, por não ser o autor da ação fiscal profissional habilitado pelo Conselho Regional de Contabilidade (CRC), e por haver vício formal no auto de infração, em decorrência da inobservância do disposto no art. 10, II, do Decreto 70.235, de 1972, que estabelece que o auto de infração deve conter obrigatoriamente o local, a data e a hora de sua lavratura.

No mérito, requereu o cancelamento do auto de infração ou, alternativamente, a realização de perícia, alegando o seguinte:

a) a desconsideração pela Fiscalização das informações declaradas na DCTF retificadora, sob o fundamento de perda da espontaneidade, revela-se arbitrária, pois, nos termos do art. 147, § 1º, do CTN, a retificação da declaração, quando não vise a excluir ou reduzir tributo, pode se dar a qualquer tempo;

b) de acordo com o enquadramento legal (art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996), fora lançada multa de 50% sobre a contribuição exigida, sendo que, no corpo do auto de infração constou a multa de 150%;

c) a multa de 150% foi revogada pela Lei nº 11.488, de 2007, inexistindo, por conseguinte, fundamento legal à sua exigência;

d) por força do disposto no art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, a multa que deveria ter sido exigida era a de 20%, em razão da dúvida quanto à capitulação legal do fato prevista no art. 112, I, do CTN;

e) além do mais, a multa em patamar tão elevado possui efeito confiscatório, ferindo de morte o art. 150, IV, da Constituição Federal;

f) o cálculo dos juros de mora mediante a utilização da taxa Selic afronta os princípios da legalidade, da anterioridade, da indelegabilidade da competência tributária, da segurança jurídica e da hierarquia das leis.

Junto à Impugnação, o contribuinte trouxe aos autos cópia da ação cautelar de exibição de documentos ajuizada em face do Banco Itaú e de laudo pericial contábil, nada dizendo, especificamente, em sua peça recursal acerca desses anexos.

O acórdão da DRJ Juiz de Fora restou ementado nos seguintes termos:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006*

*ESPONTANEIDADE.*

*Não se considera espontânea a apresentação de DCTF após iniciado o procedimento de fiscal. Assim sendo, devem ser constituídas de ofício as diferenças entre os valores dos tributos e contribuições registrados na contabilidade, e aqueles informados em DCTF apresentada antes do início da ação fiscal.*

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006*

*MULTA QUALIFICADA.*

*A reiteração, por três anos consecutivos, da conduta consistente em informar nas DCTFs tributos e contribuições em valores inferiores àqueles escriturados na contabilidade, evidencia o intuito da contribuinte em fraudar o Erário Público.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Em relação às preliminares de nulidade argüidas, apontou o julgador que a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para realizar auditoria fiscal ou revisão contábil independe de registro no CRC e que, diferentemente do alegado pelo

contribuinte, no auto de infração, especificamente à fl. 6, constavam expressamente o local, a data e a hora da lavratura do auto de infração.

Em relação ao pedido de perícia, ressaltou o julgador que, ao contrário do afirmado pelo contribuinte, não foram formulados quesitos e nem a indicação do nome, do endereço e da qualificação profissional do perito, conforme exige o art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual indeferiu-se o pleito.

Cientificado da decisão em 03/11/2009, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 02/12/2009 e reiterou seu pedido de cancelamento do auto de infração, repisando os mesmos argumentos de defesa, exceto em relação à preliminar de vício formal no auto de infração em decorrência da inobservância do disposto no art. 10, II, do Decreto 70.235, de 1972.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hércio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

De início, registre-se que este Colegiado não tem competência para analisar questões relativas a inconstitucionalidades, como o alegado caráter confiscatório da multa de ofício exigida com base em lei válida e vigente e a alegada ofensa a princípios constitucionais, conforme se verifica do teor da súmula a seguir transcrita;

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

### **I. Preliminar. Incompetência do Auditor-Fiscal da Receita Federal.**

Quanto à alegação do Recorrente de nulidade do lançamento por incompetência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), por não se tratar de profissional habilitado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) para realizar trabalhos de auditoria ou revisão contábil, deve-se registrar, de pronto, que nada há a acrescentar ao que já foi destacado pelo julgador de primeira instância.

Além disso, trata-se de matéria sumulada neste CARF, conforme se verifica do teor da súmula a seguir transcrita:

*Súmula CARF nº 8: O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.*

É esse o mesmo entendimento que se extrai dos dispositivos legais a seguir transcritos:

### **Lei nº 10.593, de 2002**

(...)

*Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*

*I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*

*a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*

(...)

*c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*

*d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)*

Nota-se, portanto, que, na lei definidora da competência do AFRFB, não consta a exigência de prévia habilitação no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) para realizar trabalhos de auditoria ou revisão contábil, em razão do quê tem-se por afastada a preliminar de nulidade argüida.

## **II. Mérito. DCTF retificadora.**

Também aqui nada há a acrescentar quanto ao já dito pela DRJ Juiz de Fora/MG, pois resta patente a confusão que o Recorrente faz entre as modalidades de lançamento tributário.

O art. 147 do Código Tributário Nacional (CTN) <sup>1</sup> cuida da modalidade de lançamento denominada “por declaração”, não se confundindo, portanto, com o lançamento “por homologação” (art. 150 do CTN), que vem a ser a modalidade de lançamento aplicável à

<sup>1</sup> Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Contribuição para o PIS, salvo na hipótese de lançamento de ofício (arts. 148 e 149 do CTN), como o que se controverte nestes autos.

No lançamento por declaração, o contribuinte presta informações sobre a matéria de fato relativa à obrigação tributária e a Administração tributária, a par dos dados declarados, procede à notificação de lançamento.

No lançamento por homologação, o próprio sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, que, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, salvo a hipótese de homologação tácita.

O lançamento de ofício, por seu turno, como o próprio nome indica, é aquele procedido pela Administração tributária nos casos elencados no art. 149 do CTN, *verbis*:

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

*II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*

*III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

Nesse sentido, a previsão contida no art. 147 do CTN quanto à retificação de declaração se restringe aos lançamentos do tipo “por declaração”, devendo-se buscar em outros dispositivos legais a regulação da retificação da DCTF nos casos de lançamento por homologação e de ofício.

No presente caso, quando da transmissão da DCTF retificadora, o contribuinte já se encontrava sob fiscalização, esta englobando o mesmo tributo e o mesmo período de apuração, situação em que resta prejudicada a espontaneidade do sujeito passivo quanto aos fatos objeto de auditoria fiscal, conforme se depreende do parágrafo único do art. 138 do CTN, *verbis*:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

De acordo com o dispositivo supra, o sujeito passivo pode excluir a sua responsabilidade pela infração, providenciando o pagamento do tributo e dos acréscimos legais, mas anteriormente ao início do procedimento fiscal relacionado à mesma infração. Essa disciplina pode também ser extraída do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

*Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*

*I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

*II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;*

*III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*

*§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

Uma vez iniciada a ação fiscal, qualquer medida tomada pelo sujeito passivo tendente à exclusão de sua responsabilidade se torna improficua, o que não significa que os dados declarados não possam ser considerados na autuação.

Além disso, eventuais pagamentos realizados após o início da ação fiscal deverão ser considerados pela autoridade administrativa no momento da execução da decisão definitiva a ser proferida no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Nesse sentido, nenhuma irregularidade houve no procedimento fiscal quanto à desconsideração da retificação da DCTF após o início da ação fiscal.

### **III. Mérito. Multa de ofício x multa de mora.**

Mais uma vez o Recorrente faz confusão entre os dispositivos legais que regem o lançamento sob comento, não se apercebendo das distinções feitas pela lei quanto às espécies de multa aplicáveis, controvertidas neste processo, quais sejam: (i) multa de mora, (ii) multa de ofício e (iii) multa qualificada.

Destaque-se que o Recorrente não contesta a fraude apurada pela Fiscalização que ensejara o lançamento da multa qualificada de 150%, restringindo sua contrariedade aos percentuais aplicados, sem adentrar no mérito da prática por ele adotada.

O art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996<sup>2</sup>, apontado pelo Recorrente se refere à multa aplicável nos casos de mora, ou seja, nos pagamentos efetuados espontaneamente pelo sujeito passivo após o vencimento mas antes de qualquer medida da fiscalização.

Nos casos de lançamento de ofício, como o presente, a multa aplicável é aquela prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996, *verbis*:

*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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

<sup>2</sup> Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e

de um por cento no mês de pagamento. 24/08/2001

O dispositivo acima transcrito encontra-se com a redação atualmente vigente, mas que em nada difere da redação vigente à época dos fatos, salvo no que se refere à disposição das regras nos diferentes incisos e parágrafos.

O Recorrente, se valendo da fundamentação legal da multa presente no auto de infração, qual seja, art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, faz confusão quanto à regra aplicável ao presente caso, fazendo referência à multa de 50% constante do referido inciso II acima transcrito, sem se aperceber que, à época dos fatos, vigia a redação anterior do art. 44, quando a regra atualmente contida no § 1º supra constava do inciso II do mesmo artigo, *verbis*:

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

*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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

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

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

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*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;*

*V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)*

Constata-se, portanto, inexistir dúvida quanto à multa aplicável ao presente caso, não se vislumbrando possibilidade de se aplicar o art. 106, II, alínea “c”, do CTN, como quer o Recorrente, pois não se trata de cominação de penalidade menos severa que a prevista

em lei vigente ao tempo da prática da infração a reclamar pela aplicação da retroatividade benigna.

#### **IV. Acréscimos legais. Juros de mora.**

O Recorrente alega que a taxa Selic não pode ser aplicada a título de juros moratórios, por ausência de previsão legal e por se tratar de taxa de remuneração do capital.

Além do fato de os juros de mora calculados com base na taxa Selic se encontrarem previstos em lei válida e vigente, nos termos do § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, trata-se de matéria sumulada neste CARF, conforme se verifica do teor da súmula a seguir transcrita:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

#### **V. Conclusão.**

Nesse contexto, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade argüida e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator