



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

**Processo n°** 19515.000998/2009-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.890 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2016  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** MANHÃES MOREIRA ADVOGADOS ASSOCIADOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

Ementa:

DIVERGÊNCIAS ENTRE DACON E DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETIFICAÇÃO DO DACON. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO.

A simples retificação do Dacon para alterar valores originalmente declarados, desacompanhada de documentação hábil e idônea que a sustente, não é hábil a afastar a autuação decorrente da insuficiência de pagamento do tributo apurada pelo cotejo entre os valores declarados a pagar em Dacon e aqueles confessados em DCTF, mormente quando a contribuinte já tinha sido intimada a comprovar o erro material no curso do procedimento fiscal.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MULTA. ALEGAÇÃO DE CONFISCO.

Não cabe às autoridades julgadoras que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro.

*(assinado digitalmente)*

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em São Paulo I que julgou **improcedente** a impugnação da contribuinte.

Trata o processo de auto de infração de exigência da contribuição para o PIS/Pasep e multa de lançamento de ofício, relativamente ao período de apuração de janeiro/2005 a março/2005, no montante de R\$ 211.273,82.

Constatou a fiscalização, ao examinar o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon relativo ao 1º trimestre de 2005 da contribuinte, que havia divergências entre os valores de PIS/Pasep que nele constavam e aqueles confessados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF. Não obstante intimada, a contribuinte não demonstrou à fiscalização a ocorrência de erro material no preenchimento das declarações:

***Insuficiência de declaração e recolhimento de PIS nos meses de janeiro a março de 2005 conforme informações prestadas em DIPJ e DCTF e constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil;***

*O contribuinte foi intimado para a apresentação de documentos e livros fiscais e contábeis, que justificassem os fatos descritos acima.*

(...)

*Restando evidente que o erro contido no Quadro II — PIS não causou prejuízo ao entendimento do sujeito passivo, cumpre destacar que o sujeito passivo foi informado sobre a necessidade de provar a ocorrência de erro em razão da perda da espontaneidade, prevista no artigo 7º, parágrafo 1º, do Decreto nº 70.235/1972 e em virtude do que prevê o artigo 147, parágrafo 1º, da Lei nº 5.172/1972.*

*Conquanto alertado sobre a necessidade de comprovar o erro, o sujeito passivo não apresentou livros e documentos que comprovassem, em contato telefônico, o representante do sujeito passivo limitou-se a dizer que seus livros estavam em poder da Auditora-Fiscal que estaria examinando o recolhimento de contribuições previdências. Em contato com a RFB, Sra. Ana Maria Marchi de Carvalho Passos, constatei que os livros retidos por ela eram apenas os relativos aos fatos ocorridos em 2004. Dessa forma, restou prejudicada a retificação do Demonstrativo que visou alterar profundamente a apuração do PIS nos meses de janeiro a março de 2005, inclusive reduzindo o valor da Receita de Prestação de Serviços de janeiro de R\$ 5.995.360,69 para R\$ 753.165,24 e, em consequência dessa alteração, realocar os créditos de PIS retido por terceiros e os decorrentes da apuração não cumulativa da contribuição nos períodos seguintes de forma a ajustar os resultados aos valores*

***informados em DCTF.***

*Em razão do exposto, resta configurada a falta de declaração e insuficiência de pagamento de PIS relativamente aos meses de janeiro a março de 2005.*

(...)

*Como a retificação do DACTON não foi autorizada, o sujeito passivo foi informado sobre a necessidade de se demonstrar a ocorrência do erro material que teria cometido no preenchimento das declarações, contudo, conforme relatado na Descrição dos Fatos, acima, não restou demonstrada a ocorrência do erro.*

*Em vista do exposto, serão constituídos os créditos tributários referentes contribuição para PIS relativamente aos meses de janeiro a março de 2005 conforme demonstrado no item 4 (VALOR TRIBUTÁVEL) desse Termo.*

Cientificada do auto de infração, a contribuinte apresentou impugnação, mediante a qual alegou, em síntese, conforme consta no relatório da decisão recorrida que:

*- somente se todos os elementos estiverem detalhados e demonstrados com clareza e perfeição, em estrita observância ao art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, o auto de infração poderá ser considerado formalmente válido (o que não necessariamente induz na validade material ou meritória), sendo que a falta de qualquer um deles resultará na nulidade do lançamento de ofício. No caso em tela, a nulidade da ação fiscal está deflagrada pela inconsistência na fundamentação do auditor fiscal para a lavratura do auto de infração, na medida em que não reconhece a existência de um crédito em favor da impugnante devidamente constante de sua DCTF do mesmo período. Com efeito, a contribuinte ao apresentar suas declarações, por um equívoco, preencheu no DACTON somente seus débitos, porém, em DCTF informou devidamente seus débitos e créditos, com o que, conseqüentemente, não haveria valores a recolher nos períodos objeto deste auto de infração, com exceção do mês de março/2005, mas ainda assim em valor inferior ao que consta em DACTON;*

*- o agente fiscal não pode somente apurar os valores devidos com base em uma declaração, mas sim no conjunto dessas e, identificando inconsistência, deve intimar o contribuinte a justificá-la. No presente caso, embora tenha sido intimada, não foi aceita a retificadora do DACTON sob o fundamento de que não haveria erro material a autorizá-la. Caso a retificadora do DACTON não fosse feita haveria contradição entre as declarações apresentadas a ensejar a cobrança de um tributo indevido, como no caso de fato ocorreu. Logo, é evidente a nulidade do auto de infração, já que o fundamento fiscal para sua lavratura é contraditória em si própria, pois é justamente o fato de que existiam créditos em favor da impugnante que ensejou apenas a aplicação de multa, nada sendo exigido a título de IRPJ. Ora, se assim é, não há como prosperar o argumento de que não houve*

*prova da existência de erro material por parte da autuada a ensejar a apresentação de retificadora de DIPJ;*

*- a multa aplicada no percentual de setenta e cinco por cento é ostensivamente confiscatória, o que é vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.*

*- (...) a autoridade autuante, desconsiderando o direito ao crédito da Impugnante, devidamente declarados em sua DCTF e passíveis de constatação de sua DIPJ, as quais estavam em poder da Autoridade Fiscal, não autorizou a Retificação da DACON e lançou os valores supostamente devidos pela Impugnante com base apenas nesta Declaração.*

*- entretanto, ainda assim, sob a justificativa de que "o sujeito passivo foi informador sobre a necessidade de provar a ocorrência de erro em razão da perda de espontaneidade", a autoridade lançadora simplesmente desconsiderou todos os créditos legitimamente lançados pela Impugnante.*

*- Com isso, sob o argumento de que: sem existência de erro não pode haver retificação das declarações - e de que não encontrou erro algum, resolveu, por livre e espontânea vontade, "legislar" e simplesmente desconsiderar todos os créditos existentes na contabilidade da Impugnante, como se a ainda que injustificável ausência de motivo para a retificação das declarações fosse, por si só, suficiente para anular todos os créditos dados pela legislação para a definição da base de cálculo da PIS. Ora, nada mais absurdo!*

*- Portanto, em relação ao valor apurado na autuação e que está sendo aqui discutido, necessariamente deverão ser refeitos os cálculos e considerados todos os créditos lançados pela Impugnante, sob pena de violação do disposto na não cumulatividade prevista no artigo 3º da Lei 10.637/02.*

*- A Impugnante deixa de novamente juntar aqui tais documentos posto que foram já eles todos apresentados durante a fiscalização, bem como ao fato de que os seus livros relativos a tal período encontram-se com a própria Receita Federal do Brasil, em processo de auditoria, conforme também afirmado pela própria autoridade lançadora.*

Mediante o Acórdão nº **16-36.799**, de 22 de março de 2012, a 6ª Turma da DRJ/São Paulo I, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005*

*DACON X DCTF. DIFERENÇAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETIFICAÇÃO. PROVA.*

*Constatadas diferenças entre os valores declarados como a pagar em Dacon e os valores confessados em DCTF como devidos, correto o lançamento de ofício para constituir o respectivo crédito tributário, mormente quando a contribuinte, mesmo intimada, não esclareceu a razão de tais divergências. A retificação da Dacon, por si só, não demonstra a improcedência do lançamento de ofício, devendo ser acompanhada da comprovação do erro em que se funde.*

*CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.*

*Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.*

A contribuinte foi regularmente notificada, por via postal, da decisão de primeira instância em 22/01/2014.

Em 21/02/2014, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, mediante o qual alega, em síntese, que:

**1. Nulidade do lançamento**

*- A nulidade da ação fiscal, no caso sub examine, está deflagrada pela inconsistência na fundamentação (...) na medida em que não reconhece a existência de um crédito em favor da Impugnante devidamente constante de sua DCTF do mesmo período.*

*- Com efeito, a Impugnante ao apresentar suas Declarações - DACON E DCTF - por um equívoco, preencheu na DACON somente seus débitos, porém em DCTF considerou seus débitos e créditos, o que, conseqüentemente, não haveria valores a recolher nos períodos objeto deste Auto de Infração, com exceção do mês de março/05, mas ainda assim em valor inferior ao que consta em DACON.*

*- (...) o Sr. Agente Fiscal não pode somente apurar os valores devidos pela Recorrente com base em uma Declaração, mas sim no conjunto destas e, identificando inconsistência, deve intimar o contribuinte a justificá-la.*

*- No presente caso, embora tenha intimado, não aceitou a Retificadora da DACON da Recorrente sob o fundamento de que não haveria erro material a autorizá-la, mas igualmente não verificou os lançamentos contábeis e fiscais da Recorrente para apurar se de fato os créditos eram existentes.*

*- Logo, é evidente a nulidade do Auto de Infração em tela, já que o fundamento fiscal para sua lavratura é contraditória em si própria, pois é justamente o fato de que existiam créditos em favor da Recorrente que ensejou apenas a aplicação de multa na lavratura do Auto de Infração relativo ao processo administrativo nº 19515.000997/2009-72, pelo mesmo agente fiscal (Doc. 01), nada sendo exigido a título de IRPJ. Ora, se assim é, não como prosperar o argumento de que não houve prova da existência de erro material por parte de Recorrente a ensejar a apresentação de Retificadora de DACON.*

**2. Da apuração indevida da base de cálculo lançada:**

*- (...) a autoridade lançadora não concordou com o momento em que a Impugnante procedeu à retificação de sua declaração DACON, ano-calendário de 2005, 1º trimestre, o que foi validado pela r. decisão recorrida.*

- De fato, neste momento, toda a discussão se funda na possibilidade da Impugnante de, na apuração de eventual PIS devido no período de 2005, poder deduzir de sua base de cálculo os respectivos créditos de tal tributo, conforme expressamente autorizado pelo artigo 3º da Lei 10.637/02, que criou o chamado regime não cumulativo para esta contribuição.

- Todavia, a autoridade autuante, desconsiderando o direito ao crédito da Impugnante, devidamente refletidos em sua DCTF e passíveis de constatação em sua DIPJ, as quais estavam em poder da Autoridade Fiscal, já que transmitidas eletronicamente, não autorizou a Retificação da DACON e lançou os valores supostamente devidos pela Impugnante com base apenas nesta Declaração.

- (...) sob a justificativa de que "o sujeito passivo foi informado sobre a necessidade de provar a ocorrência de erro em razão da perda de espontaneidade", a autoridade lançadora simplesmente desconsiderou todos os créditos legitimamente lançados pela Impugnante.

- Com isso, sob o argumento de que sem existência de erro não pode haver retificação das declarações e de que não encontrou erro algum a Autoridade Fiscal simplesmente desconsiderou todos os créditos existentes na contabilidade da Recorrente, como se a ainda que injustificável ausência de motivo para a retificação das declarações fosse, por si só, suficiente para anular todos os créditos dados pela legislação para a definição da base de cálculo do PIS.

- Diferentemente do que constou na r. decisão recorrida, não houve falta de comprovação do direito ao crédito, já que este encontra-se registrado em sua DIPJ e o mais livros contábeis, houve, sim, falta de fiscalização e apuração dos valores devidos para a lavratura do Auto de Infração.

- Além disso, impedir que a Recorrente tenha direito ao crédito em apuração do PIS em razão do mero equívoco no preenchimento da DACON afronta o princípio da verdade material, norteador do processo administrativo tributário.

- (...) torna-se dever da autoridade administrativa levar em conta todas as provas e fatos de que tenha conhecimento. No caso em tela, no entanto, tal não ocorreu, haja vista que o Sr. Agente Fiscal, procedimento este acatado pela Delegacia de Julgamento, simplesmente assumiu como corretos os valores declarados inicialmente em sua DACON sem levantar se de fato os valores declarados em DCTF não estariam mais corretos refletindo a correta apuração do tributo.

- Portanto, em relação ao valor apurado na autuação e que está sendo aqui discutido, necessariamente deverão ser refeitos os cálculos e considerados todos os créditos lançados pela Impugnante, sob pena de violação do disposto na não cumulatividade prevista no artigo 3º da Lei 10.637/02, tendo em vista o princípio da verdade material.

### **3. Da multa confiscatória:**

- (...) a exigência da multa em percentuais elevados, representa um verdadeiro excesso de exação, porque pune confiscatoriamente o contribuinte por ter adotado um

*procedimento absolutamente legítimo, inclusive amparado pelas normas e princípios constitucionais e legais.*

*- No caso analisado, o caráter confiscatório é ostensivo, pois em virtude de uma suposta irregularidade praticada pela Impugnante, que em momento algum foi devidamente especificada e provada, não trazendo por sua vez qualquer prejuízo aos cofres do Estado, por parte de um contribuinte que sempre honrou com todos os seus compromissos, ultrapassa o aspecto lógico, racional, e fundamentalmente o legal, consubstanciando-se em verdadeiro locupletamento ilícito, que o Direito repugna e não admite, por se tratar de fato sem causa legítima, uma vez que não há qualquer fundamento para se exigir o principal e também de confiscar-lhe o patrimônio por meio da aplicação da referida multa.*

(...)

Ao final do recurso voluntário, protesta a recorrente pela realização de diligência fiscal junto ao seu estabelecimento para apuração do crédito compensado.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

### **1. Preliminar de nulidade do lançamento**

As alegações da recorrente no que concerne à nulidade do lançamento dizem, em verdade, respeito ao mérito. A alegada "inconsistência na fundamentação" porque não se teria reconhecido a existência de um eventual crédito da recorrente, acaso verificada no julgamento, poderia ensejar à improcedência total ou parcial da autuação.

O auto de infração foi lavrado com atendimento aos requisitos do art. 142 do CTN, inclusive com a devida fundamentação para a exigência, qual seja, a "Insuficiência de recolhimento ou de declaração do PIS devido, apurado pelo cotejo entre dados declarados em DIPJ e os declarados em DCTF e os recolhimentos efetuados, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal n.º 003".

Ademais, o lançamento foi formalizado pela autoridade competente, sem que qualquer cerceamento ao direito de defesa da recorrente, não havendo também que se falar da nulidade a que se refere o art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Pelo que rejeito a preliminar de nulidade do lançamento suscitada pela recorrente.

### **2. Da alegação de apuração indevida da base de cálculo lançada:**

Com relação as alegações da recorrente relativas a desconsideração de seus créditos, é de se ressaltar que não há menção a qualquer glosa de créditos pela fiscalização no presente processo, nem tampouco trouxe a recorrente qualquer comprovação de que teria direito a eventuais créditos. Alegar sem comprovar é o mesmo que não alegar.

Não há que se olvidar que seria da recorrente o ônus de trazer aos autos na impugnação, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 333, II do CPC, a eventual existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação. A legislação processual administrativo-tributária é regida pelo princípio de que quem acusa ou alega deve provar. Cumpre esclarecer que se trata da devida distribuição do ônus probatório às partes do processo administrativo fiscal, não havendo nisso qualquer lesão ao princípio da verdade material.

O procedimento fiscal foi realizado pelo cotejo entre dados declarados em DIPJ e DCTF e os recolhimentos efetuados, no qual se verificou a insuficiência de recolhimento ou de declaração do PIS devido, na forma do quadro abaixo:

| Meses de apuração (2005) | Débito no Dacon | Débito na DCTF | Valor recolhido em Darf/Compensados | Valores não declarados |
|--------------------------|-----------------|----------------|-------------------------------------|------------------------|
| janeiro                  | 54.127,53       | 0,00           | 0,00                                | 54.127,53              |
| fevereiro                | 33.904,15       | 0,00           | 0,00                                | 33.904,15              |
| março                    | 20.347,00       | 15.863,56      | 15.863,56                           | 4.483,44               |
|                          |                 |                | total                               | 92.515,12              |

Não obstante intimada pela fiscalização a esclarecer as divergências apuradas, a contribuinte meramente declarou em relativamente ao PIS que: "Em relação a este período de 2005, também houve divergência nas DCTF's. Da mesma forma, todas estas declarações foram agora novamente retificadas, de forma a corrigir tais divergências, conforme autorizado na referida intimação".

Conforme informou a fiscalização, como a retificação do DACON não foi autorizada, "o sujeito passivo foi informado sobre a necessidade de se demonstrar a ocorrência do erro material que teria cometido no preenchimento das declarações, contudo, conforme relatado na Descrição dos Fatos, acima, não restou demonstrada a ocorrência do erro".

A recorrente teria ainda a oportunidade de demonstrar, posteriormente, por ocasião da impugnação, nos termos do art. 16, III e §4º do Decreto nº 70.235/72, a ocorrência do erro material que justificasse a retificação do DACON, mas não logrou êxito em fazê-lo.

Conforme disposição expressa do art. 147, §1º do CTN - Lei nº 5.172/66, a retificação da declaração pela declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, como é a situação da recorrente, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde:

*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.*

Nesse aspecto, é de se salientar que os precedentes de julgados deste CARF colacionados pela recorrente - Processos nºs 10283.721085/200934 e 16327.909126/2009-45 - são exatamente nesse sentido, de se aceitar a retificação posterior da declaração desde que restar comprovado o erro em que se funda, o que aqui não ocorreu, conforme já dito.

### **3. Da alegação de confisco da multa de ofício:**

Quanto à alegação de que a multa seria confiscatória e, portanto, inconstitucional, **dela não se pode tomar conhecimento.**

No caso, verificar a eventual existência de confisco seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade da norma que a prevê a incidência da multa, o que é vedado a este Conselho.

No âmbito do processo administrativo fiscal, por força do *caput* do art. 59 do Decreto nº 7.574/2011, é expressamente vedado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade. Assim, afasto a alegação da recorrente de confisco da multa.

O entendimento no sentido de que descabe ao julgador administrativo examinar alegação de inconstitucionalidade consta, inclusive, da Súmula nº 2 do Carf, aprovada pelo Pleno e pelas Turmas da CSRF, nas sessões realizadas em 8 de dezembro de 2009 e 29 de novembro de 2010, divulgada pela Portaria Carf nº 52, de 2010:

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

*ACÓRDÃOS PARADIGMAS Acórdão nº 101-94.876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005*

Por fim, é de se rejeitar o pedido de diligência da recorrente para fiscal junto ao seu estabelecimento para apuração do crédito compensado, vez que se trata de matéria de defesa da recorrente, cujo ônus probatório seria seu, não se prestando a diligência a suprir deficiência probatória das partes, mas sim para elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo requerente.

A autoridade julgadora administrativa, a teor do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, pode determinar, de ofício ou a requerimento do interessado, a realização de diligências ou perícias, mas somente quando entendê-las necessárias ao seu convencimento, devendo indeferir as prescindíveis ao julgamento, como no presente caso.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **indeferir o pedido de diligência e de negar provimento ao recurso voluntário.**

É como voto.

*(Assinatura Digital)*

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora