



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

**Processo n°** 11080.002790/2005-54  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1103-001.067 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de junho de 2014  
**Matéria** Auto de infração de CSLL.  
**Recorrente** PREDIMAR INCORPORAÇÃO E COMÉRCIO DE IMÓVEIS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ATO DE CONTROLE INTERNO. LANÇAMENTO. VALIDADE.

A emissão do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é um ato meramente administrativo, de controle interno da Administração tributária, e não se vincula à validade do lançamento tributário. Na hipótese de apuração de infração quanto a tributo mencionado no MPF, com base em elementos de prova que também configurem infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

DÉBITOS CONFESSADOS. APROVEITAMENTO. CABIMENTO.

Devem ser aproveitados os valores incluídos em parcelamento especial, devidamente confessados pelo contribuinte.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

ESPONTANEIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Nos termos do art.138 do Código Tributário Nacional, a espontaneidade quanto à denúncia da infração não se caracteriza quando a confissão de débitos mediante parcelamento foi apresentada após o início da fiscalização, sendo cabível a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em rejeitar as preliminares, por unanimidade, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar os valores já

incluídos no parcelamento de que trata a Lei nº 10.684/03, também por unanimidade, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Eduardo Martins Neiva Monteiro – Relator, no exercício da presidência

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Maria Elisa Bruzzi Boechat, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shigueo Takata e Eduardo Martins Neiva Monteiro.

## Relatório

O processo trata de auto de infração de CSLL, relativo aos anos-calendário 2001 a 2003 (fls.5/18), no valor de R\$ 40.341,21 (quarenta mil, trezentos e quarenta e um reais e vinte e um centavos), sobre o qual incidem multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora.

O contribuinte foi cientificado em 15/4/05 (fl.5)

No “*Relatório de Ação Fiscal*” (fls.20/25), as autoridades fazendárias consignaram, em resumo:

- na ação fiscal buscou-se verificar o cumprimento de obrigações tributárias, a partir de mandado de busca e apreensão expedido pelo Juiz Federal Substituto da 1ª Vara Federal Criminal da Seção Judiciária do Estado do Rio Grande do Sul;
- nos anos-calendário 2001 a 2003, o contribuinte optou pela sistemática do lucro presumido, tendo sido a DIPJ do ano-calendário 2002 retificada em 25/4/04, após a ciência, em 11/3/03, do Termo de Início de Fiscalização;
- as DCTF relativas aos três primeiros trimestres do ano-calendário 2003 foram retificadas em 4/5/04;
- o contribuinte aderiu ao parcelamento instituído pela Lei nº 10.684/03 (PAES), tendo declarado os débitos relacionados no extrato de folhas 413/429;
- o objeto social da atuada consiste na “*compra, venda, incorporação e construção de imóveis*”;
- conforme Instrução Normativa SRF nº 104/98, as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido poderiam, na apuração das bases de cálculo, adotar o regime de caixa como critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou serviços;
- as bases de cálculo são compostas por todas as vendas de unidades imobiliárias, mesmo que recebidas como pagamento de outras unidades vendidas;

- “a determinação dos resultados nas operações de permutas de imóveis entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e pessoas físicas deve seguir as orientações da IN SRF nº 107/88”;
- “para todos os casos em que não ocorre a permuta de imóveis, a alienação deve ser contabilizada como receita na empresa transmitente dos direitos sobre a unidade imobiliária”;
- quanto a algumas unidades imobiliárias, o contribuinte escriturou receitas no período base seguinte àquele em que foram realmente recebidas, tendo os respectivos valores sido excluídos “...dos períodos base em que foram incorretamente registrados, conforme tabelas de folhas 26 a 45, sendo tratadas como receitas omitidas nos períodos base a que competem (processos 11080.012058/2003-21 e 11080.002783/2005-52)”;
- os valores de CSLL devidos a partir das bases de cálculo ajustadas foram comparados com os valores pagos e/ou declarados em DCTF;
- “...Os valores de contribuição pagos ou declarados a maior em função dos ajustes produzidos por esta fiscalização foram deduzidos, em cada período base, do montante devido a partir de receitas omitidas (processo 11080.002783/2005-52)”.

O lançamento foi considerado procedente pela Primeira Turma da DRJ – Porto Alegre (RS), conforme acórdão de fls.701/711, que recebeu a seguinte ementa:

*NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O mandado de procedimento fiscal consiste em mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do lançamento as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento. O mandado de procedimento fiscal formalizado para o IRPJ gera efeito aos autos baseados nos mesmos fatos.*

*CONFISSÃO DE DÍVIDAS E LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM. E válido o lançamento de ofício formalizado após confissão de dívidas insita ao parcelamento especial (Paes), sobretudo porque esta é efetuada após o início do procedimento fiscal.*

*ESPONTANEIDADE. A espontaneidade é afastada por qualquer procedimento ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

*ESPONTANEIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO ANTES DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO PAES. MULTA DE OFÍCIO. O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do agente, impedindo que possa exonerar-se da multa de ofício.*

Devidamente cientificado em 1/12/05 (fl.715), o contribuinte interpôs tempestivamente recurso voluntário em 28/12/05 (fls.716/734), em que sustenta, em síntese:

### **Preliminar**

- considerando que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) restringia-se ao IRPJ, não poderia ter embasado uma fiscalização relativa à CSLL, sendo pacíficas a jurisprudência e doutrina quanto à nulidade do lançamento em tal hipótese;

- a decisão de primeira instância estaria eivada de nulidade por ser omissa quanto “...à incidência de juros SELIC (em substituição aos juros TJLP), entre a data da opção pelo PAES e a data da lavratura do auto de infração”;

### **Mérito**

- as receitas objeto do auto de infração teriam sido declaradas em DIPJ;

- “...manteve sua espontaneidade até a data do recebimento do auto de infração, razão pela qual, quanto aos tributos e períodos não abrangidos pelo original mandado de procedimento fiscal, não há fundamento legal para a aplicação de multa de ofício quanto aos débitos incluídos no PAES”;

- os tributos devidos sobre as receitas declaradas foram, antes da efetivação do lançamento tributário, objeto de parcelamento instituído pela Lei nº 10.684/03 (PAES), regularmente deferido;

- o próprio acórdão recorrido reconheceu que os débitos declarados e parcelados seriam os mesmos e que apenas o acréscimo da multa de ofício seria legítimo;

- “...foram incluídos automaticamente no PAES não somente os valores declarados em DCTF (limitação que existia no REFIS mas não existe no PAES), mas também os valores declarados em DIPJ”;

- em momento algum se alegou “denúncia espontânea”, mas “declaração espontânea” quanto aos débitos ora exigidos, sendo impertinentes os fundamentos do acórdão recorrido;

- os débitos teriam sido declarados e a legislação não permitiria a aplicação de multa de ofício em tal situação;

- a declaração dos débitos em DIPJ apenas autorizaria a exigência com os acréscimos moratórios na hipótese de inadimplência, não se podendo cogitar de lançamento de ofício;

- além da declaração, houve o parcelamento da dívida antes da lavratura do auto de infração, razão pela qual não se poderia admitir a incidência da multa de ofício, mas apenas a moratória já objeto de consolidação no parcelamento;

- conforme Lei nº 10.684/03, “...os débitos declarados anteriormente, e não pagos, estão automaticamente incluídos no parcelamento especial, cabendo à SRF (dentro do PAES) a sua consolidação com os eventuais débitos incluídos na declaração PAES [...]. No caso da Recorrente, que verificou que alguns débitos declarados em DIPJ não estavam consolidados no PAES, protocolou em 16/08/2005, na ARF Tramandaí, a ‘Solicitação de Revisão dos Débitos Consolidados no PAES – SRDC-PAES’ (processo nº 11012-000173/200528 – cópia anexa), de forma a tornar clara a coincidência entre os valores declarados e os valores incluídos no parcelamento”;

- sobre os valores declarados e incluídos no PAES incidiriam multa de mora e juros calculados pela TJLP.

É o que importa relatar.

**Voto**

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

Inicialmente, poder-se-ia pensar em não se conhecer do recurso voluntário em face da notícia de que os débitos exigidos constariam de pedido de parcelamento formalizado pelo contribuinte. Em tal hipótese, restaria configurada a desistência, nos termos do Anexo II do Regimento Interno:

*“Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.*

*§1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.*

*§2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.*

*§3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente, descabendo recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional por falta de interesse.” (destaquei).*

Porém, a Primeira Turma da DRJ –Porto Alegre (RS) observou que “...Os valores confessados ao Paes ou pagos após a lavratura dos autos de infração não cobrem todos os lançamentos deste processo, nem os dos processos administrativos 11080.002783/2005-52 (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), 11080.002790/2005-54 (CSLL), 11080.002788/2005-85 (Cofins) e 11080.002784/2005-05 (PIS), conforme levantamento efetuado a partir da declaração do Paes e documentos de arrecadação (fl.677)”:

CSLL (R\$)						
PA	Processos			PAES	DARF	LITÍGIO
	11080.002783/2005-52	11080.002790/2005-54	Total			
Mar/01	1.825,20	1.698,42	3.523,62	2.733,98	789,64	0,00
Jun/01	143,10	1.548,20	1.691,30	4.128,28	0,00	0,00
Set/01	1.371,60	1.905,22	3.276,82	3.567,84	0,00	0,00
Dez/01	5.473,51	1.518,80	6.992,31	4.074,90	917,41	2.000,00
Mar/02	108,00	9.995,68	10.103,68	7.312,24	0,00	2.791,44
Jun/02	0,00	4.494,74	4.494,74	1.606,12	0,00	2.888,62
Set/02	0,00	7.706,36	7.706,36	4.712,47	0,00	2.993,89
Dez/02	0,00	11.402,53	11.402,53	4.533,39	0,00	6.869,14
Jun/03	0,00	64,79	64,79	0,00	0,00	64,79
Dez/03	0,00	6,47	6,47	0,00	0,00	6,47

(\*) Demonstrativo baseado na planilha de fl.677, restrito aos anos-calendário 2001 a 2003, elaborado pela DRJ – Porto Alegre (RS)

Não tendo o parcelamento incluído a totalidade dos créditos tributários constituídos, e considerando que o Recorrente insurgiu-se também quanto à incidência da multa de ofício e dos juros de mora, relativamente a todos os períodos de apuração, é de rigor o conhecimento do recurso voluntário, estando presentes os demais requisitos de admissibilidade, sob pena de se configurar cerceamento ao direito de defesa.

### PRELIMINARES

#### ***Do Mandado de Procedimento Fiscal***

Sustenta o Recorrente que o auto de infração de CSLL seria nulo, pois no MPF não constaria autorização para a fiscalização de tal contribuição.

Reitere-se, aqui, o entendimento de que supostas impropriedades na expedição do MPF não maculam a ação fiscal, tampouco o seu resultado, mormente em razão da competência legal conferida ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para conduzir a auditoria e lavrar os autos de infração.

O MPF, que não se traduz em elemento indispensável ao lançamento, é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização, de forma a não se falar em nulidade do auto de infração em virtude de eventuais falhas em sua emissão ou nas sucessivas prorrogações, tese esta contemplada em vários precedentes, inclusive desta Terceira Turma Ordinária (acórdãos nº 1103-000.808, de 5/3/13, e nº 1103-000.993, de 12/2/14).

Eventual descumprimento da norma infralegal que regula o MPF pode, quando muito, desencadear a apuração de responsabilidade administrativa do agente fazendário responsável pelo procedimento, jamais a invalidade deste e do lançamento decorrente.

O Decreto nº 70.235/72, estabelece os requisitos de um auto de infração, todos contemplados no presente caso:

*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 30 (trinta) dias;*

*VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.(destaquei)*

Normas que regem o MPF não modificam, até mesmo por não se revestirem em instrumento hábil, a competência da autoridade fiscal estatuída em lei. A respeito, vejamos esclarecedora decisão administrativa:

*MPF – DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 1265/99 – NULIDADE – O desrespeito ao prazo previsto na Portaria SRF 1265/99 não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de*

*fiscalizar e promover lançamento; ademais, o art. 13 dessa Portaria não traz como consequência a nulidade do ato (...). (1º CC, Oitava Câmara, Acórdão 108-07523 de 10/09/2003).*

Destaque-se, ainda, acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que tratou da autonomia do ato de lançamento, quando se entendeu inexistir vinculação a outro ato administrativo, a exemplo do combatido MPF:

*TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CSLL. IMPOSSIBILIDADE. TÍTULO DA DÍVIDA ATIVA LÍQUIDO E CERTO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.*

*1. A Apelante alega que o ano de 1999 não poderia ter sido fiscalizado pela autoridade administrativa, por não se encontrar descrito no Mandado de Procedimento Fiscal que impulsionou a fiscalização fazendária;*

*2. O lançamento tributário é obrigação da autoridade fiscal, ao detectar infração à legislação tributária, pois se trata de atividade administrativa vinculada, sob pena, inclusive, de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, do CTN;*

*3. Impossibilidade de se vincular lançamento tributário a outro ato de cunho meramente administrativo;*

*4. Inexistência de mácula no Procedimento Administrativo Fiscal, que obedeceu plenamente aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, e possui todos os demais elementos essenciais de validade. Apelação improvida. (3ª Turma, AC 434330/SE, Rel. Élio Wanderley de Siqueira Filho, Julgamento em 15/05/08, DJ 31/07/08) (destaquei)*

Acrescente-se que a Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/01, vigente à época da emissão do MPF, previa a possibilidade de inclusão de outros tributos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa:

*Art.9º. Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.*

Por tais razões, não se acolhe tal preliminar de nulidade.

### ***Da decisão de primeira instância***

Quanto à alegação de suposta omissão do acórdão *a quo*, no sentido de que não teria enfrentado a questão relacionada à taxa aplicável “...entre a data da opção pelo PAES e a data da lavratura do auto de infração”, igualmente não pode ser acolhida.

Da forma como se decidiu a controvérsia na DRJ – Porto Alegre (RS), em que pese ter sido reconhecida a inclusão de parcela dos débitos no parcelamento especial instituído pela Lei nº 10.684, de 30/5/03, manteve-se o lançamento na integralidade, de forma a incidir a taxa SELIC no cálculo dos juros moratórios desde os respectivos vencimentos,

entendimento este já consolidado no âmbito administrativo, conforme Enunciado nº 4 da súmula de jurisprudência do CARF:

*“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.”*

#### *Do mérito*

No concernente ao mérito, o Recorrente não se insurgiu quanto à apuração das bases de cálculo nos moldes efetivados pela fiscalização, tendo tão-somente pleiteado o cancelamento das exigências em razão de os débitos supostamente estarem incluídos em parcelamento formalizado antes da lavratura do auto de infração.

Apesar de no voto condutor do acórdão recorrido constar que *“...A questão de relevo a ser solucionada neste processo refere-se à imposição de multa de ofício e juros de mora nos lançamentos sobre os valores declarados ao Paes”*, na parte dispositiva concluiu o Relator pela *“...rejeição da preliminar argüida e pela procedência do auto de infração”*, o que foi acompanhado pelos demais Julgadores nos seguintes termos:

*“Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar argüida e considerar procedente o auto de infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado”.*

Permaneceu, então, incólume o lançamento.

Quanto à incidência do instituto da denúncia espontânea a afastar a responsabilidade pela infração, especificamente quanto à multa de ofício, o marco relevante, nos termos do art.138 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>1</sup>, consiste exatamente no início de qualquer medida de fiscalização, não a lavratura do auto de infração como entende o Recorrente. No caso concreto, conforme Termo de Início de Fiscalização (fls.58/59), a auditoria iniciou-se em 11/3/03 (fl.59), data da ciência pessoal do representante do contribuinte.

Por sua vez, a Declaração com os débitos inicialmente incluídos no PAES foi transmitida apenas em 28/11/03 (fl.413) e a Solicitação de Revisão do Débitos Consolidados no PAES (fls.735/736), em 18/8/05, ou seja, posteriormente ao início da fiscalização, razão pela qual **não há se falar em dispensa da multa de ofício quando da realização do lançamento tributário.**

Isso não significa que estava o contribuinte impedido de incluir os respectivos débitos no parcelamento especial de que tratou a Lei nº 10.684/03. Ao contrário, tal lei previu que se aplicaria aos débitos com vencimento até 28/2/03, constituídos ou não, inscritos ou não como Dívida Ativa, mesmo em fase de execução ajuizada, ou que tivessem

<sup>1</sup> 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.

\_\_\_\_\_

tido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento (art.1º, §1º).

Com relação à incidência de juros correspondentes à variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) sobre as parcelas a serem pagas no bojo do aludido parcelamento (art.1º, §6º, da Lei nº 10.684/03), como pleiteia o Recorrente, é matéria estranha ao litígio, devendo qualquer controvérsia ser equacionada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), responsável pelo controle do parcelamento.

Como visto no início deste voto, uma vez que a própria RFB, por meio de sua unidade de julgamento porto-alegrense, identificou a inclusão, no parcelamento especial, de alguns créditos tributários de CSLL constituídos no presente auto de infração, caberá à unidade de origem afastar do auto de infração os correspondentes valores, **mantendo-se a multa de ofício, que permanece devida em razão da não caracterização da espontaneidade**. A conclusão por tal manutenção não representa juízo quanto aos efeitos do deferimento do parcelamento sobre a exigência de tal penalidade que remanesceu, cabendo à unidade de origem, se for o caso, considerá-los.

Em se tratando de parcelamento, acrescente-se não ser aplicável à espécie o art.63 da Lei nº 9.430, de 27/12/96, c/c art.151, IV e V, do CTN, que dispensaria o lançamento da multa de ofício.

Por todo o exposto, voto no sentido de REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para afastar os valores já incluídos no parcelamento de que trata a Lei nº 10.684/03.

(assinado digitalmente)  
Eduardo Martins Neiva Monteiro