



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13864.000291/2006-11  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-004.365 – 3ª Turma  
**Sessão de** 8 de novembro de 2016  
**Matéria** Cofins. Denúncia espontânea.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TI BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/2004

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. EFEITOS.

A entrega de declaração retificadora após iniciado o procedimento fiscal não gera qualquer efeito no lançamento de ofício (Súmula CARF nº 33).

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONFISSÃO ESPONTÂNEA. MPF. TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS.

A ciência pelo sujeito passivo de MPF e Termo de Início de Fiscalização com informação expressa da realização das "Verificações Obrigatórias", afasta a sua espontaneidade em relação ao alcance das citadas verificações. As verificações obrigatórias abrangem todos os tributos e contribuições administrados pela SRF, inclusive a Cofins que é objeto do presente processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Ceconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Erika Costa Camargos, que não conheceram e, no mérito, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Ceconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Erika Costa Camargos, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

Processo nº 13864.000291/2006-11  
Acórdão n.º **9303-004.365**

**CSRF-T3**  
Fl. 3

---

(assinado digitalmente)  
Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(assinado digitalmente)  
Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Miyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 1.478 a 1.487) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do Acórdão nº 3402-002.191 (fls. 1.450 a 1.476) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 26 de setembro de 2013, no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/2004*

*RECURSO DE OFÍCIO*

*DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR QUANDO HÁ ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO E A PARTIR DO 1º DIA DO ANO SEGUINTE AO FATO GERADOR QUANDO NÃO SE ANTECIPOU PAGAMENTO. PRECEDENTES DO STJ EM RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO DO ART. 62-A, DO RI-CARF.*

*Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o Poder Público dispõe do prazo de 05 (cinco) anos para constituir o crédito tributário pelo lançamento, contados do fato gerador, quando há antecipação de pagamento ou do 1º dia do ano seguinte ao fator gerador, quando não se antecipou pagamento, nos termos do art. 150, §4º, e do art. 173, I, do CTN. Aplicação do entendimento exarado pelo STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 566.621, nos termos do art. 62-A, do RI-CARF.*

*PIS E COFINS. ART. 3º, DA LEI 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 62, §1º, I, DO RI-CARF.*

*A base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, exigidas na égide da Lei nº 9.718/98, é o faturamento e, em virtude da inconstitucionalidade do seu art. 3º, §1º, declarada do em decisão plenária definitiva do STF, devem ser excluídas da base de cálculo as receitas que não decorram da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. Aplicação do art. 62-A do RI-CARF.*

*Recurso de Ofício Negado.*

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

**PIS E COFINS. ART. 3º, DA LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE. EQUÍVOCOS NO CÁLCULO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREPONDERÂNCIA DO DIREITO SOBRE O CÁLCULO.**

*Se ao elaborar cálculos para ajustá-los ao que restou definido na decisão proferida, se deixar de excluir débitos que pelo Direito aplicado deveriam ter sido cancelados, deverá preponderar o mérito da decisão proferida sobre o cálculo efetivado, já que esse é mero desdobramento daquele.*

**PROCESSO ADMINISTRATIVO. APRESENTAÇÃO DE DCTF ANTES DO LANÇAMENTO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÚMULA Nº 436/STJ. AUTO DE INFRAÇÃO POSTERIOR. DESCABIMENTO. CANCELAMENTO.**

*Sendo a entrega de DCTF uma das formas de constituição válida e eficaz do crédito tributário em favor da Administração, a qual a Lei atribui o efeito de confissão de dívida, a lavratura de Auto de Infração posterior traduz-se em descabida duplicidade de lançamento. Aplicação da Súmula nº 436, do STJ, pela qual “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.*

**MPF. RELAÇÃO DOS TRIBUTOS SOB FISCALIZAÇÃO. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE. LIMITES. PAGAMENTO. EFEITOS.**

*A entrega do MPF não é suficiente para excluir a espontaneidade do sujeito passivo com relação a todos os tributos federais aos quais está obrigado, de modo que os pagamentos efetivados antes do início da fiscalização relativos aos tributos objeto de pagamento, serão considerados espontâneos para fins de exclusão da penalidade.*

*Recurso Voluntário Provido.*

*(grifou-se)*

A discussão dos presentes autos tem origem na lavratura de auto de infração para cobrança de valores a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) no período de outubro de 1999 a dezembro de 2004.

Em face da decisão do recurso voluntário, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 1.478 a 1.487) contestando o julgado em parte, mediante alegação de divergência jurisprudencial quanto (a) ao reconhecimento da espontaneidade da contribuinte em relação aos tributos sujeitos às verificações obrigatórias e (b) ao afastamento da multa de ofício sobre os tributos recolhidos nessa condição. Colacionou como paradigmas os acórdãos nºs 2802-00.217 e 106-16727.

Nas razões recursais, a Procuradoria da Fazenda Nacional sustenta, em síntese, que:

(a) com base no art. 7º do Decreto nº 70.235/72, o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e este somente se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade dando prosseguimento;

(b) no mesmo sentido da exclusão da espontaneidade do sujeito passivo é a Súmula CARF nº 33, de observância obrigatória nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

(c) a inequívoca falta de espontaneidade de fato opera-se com a intimação do sujeito passivo acerca do início da fiscalização pelos meios previstos em lei, devendo ser mantida a multa aplicada ao caso dos autos, nos termos do art. 138, §único do CTN.

Foi admitido o recurso especial da Fazenda Nacional por meio do despacho nº 3400-000.383, de 03 de dezembro de 2014 (fls. 1.489 a 1.490), proferido pelo ilustre Presidente da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial.

A contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 1.498 a 1.513) postulando, preliminarmente, a negativa de seguimento ao recurso especial e, no mérito, o não provimento do mesmo.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora

### Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional insurge-se em face do reconhecimento da espontaneidade do Sujeito Passivo e, por consequência, da exoneração da multa de ofício.

O acórdão recorrido reconheceu a existência de espontaneidade do Sujeito Passivo, culminando com o afastamento da multa de ofício, com base nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

[...]

Com efeito, a transparência e o cumprimento de todos os requisitos inerentes ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, são elementos de validade do procedimento fiscal que culmina no lançamento, sem o que a autoridade que o pratica não está investida da competência e dos poderes necessários para a prática daquele ato, e, como tal, pratica ato ilegal, devendo ser proclamada sua nulidade por vício formal.

Neste sentido, partilhando do ponto de vista e conclusões aqui expendidas, cumpre trazer a colação entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

*“NULIDADE LANÇAMENTOS MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VÍCIO FORMAL.*

*Os comandos do decreto que impõem o MPF são preceptivos e vinculantes para os procedimentos fiscais que culminam no ato de lançamento. A portaria que regula os MPF lança suporte no decreto e no art. 196 do CTN. Tanto o decreto como a portaria prescrevem a emissão de MPF antes ou no início do procedimento fiscal, e não no fim ou com seu encerramento, e até mesmo nos casos que os diplomas permitem o início do procedimento fiscal sem MPF, eles determinam que o MPF deva ser emitido no prazo de cinco dias do início do procedimento fiscal.*

*Emissão de MPF-F para apuração de infrações à legislação de IPI, em que os elementos de prova que serviram de base àquela são diversos dos*

*empregados para apuração de irregularidades de tributo distinto o que impõe a emissão de MPF-C para iniciar novos procedimentos fiscais. Emissão de MPFC, no fim dos procedimentos fiscais de apuração de IRPJ, IRRF, CSLL, e COFINS, constitui descumprimento dos preceptivos do decreto e da portaria que inquinam os atos de lançamento de nulidade por vício formal.”*

*(Acórdão 1103-00.029 - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 1a. Seção - 3a. Turma da 1a. Câmara - Processo nº 11020.001108/200600 - Recurso nº 155.244 - Voluntário - Sessão de 26 de agosto de 2009)*

Assim sendo, entendo que o MPF destinado a fiscalização do IRPJ, não pode aproveitar a fiscalização de PIS e COFINS, devendo ter MPF próprio, ainda que viesse a ser veiculado através de MPF Complementar. Independentemente, o mais importante para a questão em concreto, é que aquele MPF não é suficiente para excluir a espontaneidade do sujeito passivo com relação a todos os tributos federais aos quais é sujeito passivo, mas apenas em relação àquele(s) que estiver(em) consignados no referido mandato.

**Consequentemente, tenho que o contribuinte estava espontâneo quanto efetivou pagamentos relativos a DCTF's retificadoras por ele transmitidas ao longo do transcurso da fiscalização, cabendo, portanto, excluir a aplicação multa de ofício constante deste lançamento tributário, em face da impossibilidade de se aproveitar o MPF emitido para fiscalizar o IRPJ atingir a contribuição a COFINS.**

Nesses termos entendo que seja o caso de prover o recurso para excluir a multa de ofício aplicada em face da espontaneidade do sujeito passivo.

[...]

A Recorrente trouxe como paradigmas os acórdãos nºs 2802-00.217 e 106-16727 visando à demonstração da divergência jurisprudencial quanto (a) à apresentação de declaração retificadora após o início do procedimento fiscal e (b) aplicação da multa por não restar caracterizada a espontaneidade, respectivamente. Referidas decisões possuem as seguintes ementas:

*“Processo nº 10680.014049/2006-95  
Recurso nº 159.636 Voluntário  
Acórdão nº **2802-00.217** — 2ª Turma Especial  
Sessão de 10 de março de 2010  
Matéria IRPF - Ex.(s): 2003  
Recorrente ROMILDO BORGES DO AMARAL  
Recorrida FAZENDA NACIONAL  
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA -  
IRPF  
Exercício: 2003  
DESPESAS MÉDICAS.*

*Nos termos do art. 8º da Lei nº 9.250/95, os recibos emitidos por profissionais de saúde, nos quais constem o nome do profissional, endereço e CPF, devem ser considerados idôneos até prova em contrário. Caso o fisco desconfie da veracidade das informações veiculadas nesses documentos, cabe a ele a prova da falsidade.*

**RETIFICAÇÃO APÓS INICIADO PROCEDIMENTO FISCAL.**

**A retificação da declaração somente será admitida se comprovado erro nela contido e antes do início do procedimento fiscal.**

**MULTA QUALIFICADA**

*A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que presentes os elementos que caracterizam, em tese, os crimes tipificados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

*Declaração retificadora não considerada.*

*Recurso parcialmente provido.”*

*“Nº Recurso 155380*

*Número do Processo 13864.000025/2005-16*

*Órgão Julgador Sexta Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes*

*Contribuinte ADRIANO DA CRUZ*

*Tipo do Recurso Recurso Voluntário - Negado Provimento Por Unanimidade*

*Data da Sessão 23/01/2008*

*Relator(a) Luiz Antonio de Paula*

**Nº Acórdão 106-16727**

*Tributo / Matéria IRPF- ação fiscal - outros assuntos (ex.: glosas diversas)*

*Decisão Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.*

*Ementa*

*Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF - Exercício: 2001, 2002, 2003,*

*2004 - NULIDADE - Tendo o auto de infração sido lavrado por servidor competente, com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e, existentes no instrumento os elementos necessários para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa, assegurado pela Constituição Federal, afastam-se as preliminares de nulidade argüidas.*

***IRPF – DECLARAÇÃO RETIFICADORA – APRESENTADA APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL – DESCARACTERIZAÇÃO DA ESPONTANEIDADE DO CONTRIBUINTE – Uma vez instaurado procedimento de fiscalização, pela prática de ato de ofício pela fiscalização, não há que se falar em requisição de espontaneidade para fins de aplicação da regra do art. 138, caput, do Código Tributário Nacional.***

**ESPONTANEIDADE - MULTA DE OFÍCIO - Não se considera espontânea a denúncia apresentada, via declaração retificadora, após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. MULTA QUALIFICADA – GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS E INSTRUÇÃO – Diante das circunstâncias constantes nos autos, restou caracterizado o intuito de fraude do contribuinte, em razão de haver prestado declaração falsa com a intenção de reduzir o pagamento do imposto devido, devendo ser mantida a qualificação. EXCESSO DE EXAÇÃO. A autuação fiscal precisaria ser levada a e feito conforme dispõe o Código Penal, art. 316, § 1º, para restar caracterizado o excesso de exação. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. IMPUGNAÇÃO. Os Conselhos de Contribuintes não têm competência para apreciar recurso de representação fiscal para fins penais, por se tratar de ato informativo e obrigatório do servidor que tomar conhecimento de fato que, em tese, caracteriza ilícito penal. Recurso negado. ”**

Do confronto entre as ementas dos acórdãos recorrido e paradigmas verifica-se estar ausente a comprovação da divergência jurisprudencial, tendo em vista tratarem de matérias distintas.

Isso porque o acórdão recorrido declarou estar presente a espontaneidade do Sujeito Passivo em relação aos pagamentos efetuados, após o início da Fiscalização, com base nas diferenças declaradas nas DCTF's retificadoras. Aliás, ficou consignado no *decisum* que a Fiscalização considerou os dados das declarações retificadoras para efetuar o lançamento, apenas não tendo considerado como válidos os pagamentos complementares. Não há, portanto, discussão quanto à possibilidade de serem entregues declarações retificadoras após o início do procedimento fiscal e as mesmas serem consideradas para efeitos de espontaneidade.

O acórdão paradigma nº 2802-00.217 reflete posicionamento no sentido de que somente a declaração retificadora apresentada antes do início do procedimento fiscal pode ser admitida, discussão não travada nos presentes autos, não servindo para comprovar o dissenso interpretativo.

Melhor sorte não socorre o paradigma nº 106-16727, pois o mesmo trata de hipótese em que afastada a espontaneidade do contribuinte, em razão da apresentação da declaração retificadora após o início do procedimento fiscal, há de se fazer incidir a multa de ofício. Já no acórdão recorrido afirma-se que o Mandado de Procedimento Fiscal expedido para Fiscalização de determinado tributo não é suficiente para excluir a espontaneidade em relação a tributo diverso.

Pretendesse a Fazenda Nacional comprovar a divergência de entendimentos, deveria ter apresentado paradigma no qual restasse consignado haver a perda da espontaneidade da Contribuinte para o tributo que não estivesse indicado no Mandado de Procedimento Fiscal, mas assim não o fez.

Diante do exposto, não se conhece do recurso especial da Fazenda Nacional pois ausente o requisito de admissibilidade da comprovação da divergência jurisprudencial.

## Mérito

Tendo sido ultrapassado o argumento da inadmissibilidade do recursos especial da Fazenda Nacional, necessário adentrar-se no exame de mérito do apelo.

No mérito, centra-se a controvérsia na averiguação da existência de espontaneidade do Sujeito Passivo para afastamento da aplicação da multa de ofício.

O acórdão recorrido reconheceu a existência de espontaneidade do Sujeito Passivo em razão da apresentação de DCTF's retificadoras e, mais a realização de pagamentos das respectivas diferenças, culminando com o afastamento da multa de ofício, com base nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

[...]

Colhe-se dos autos que a Recorrente recebeu termo de início de fiscalização, que lhe dera ciência da existência de um MPF relativo à IRPJ de 1998 e 1999, em 04.11.2003. Neste documento restou ainda consignado que além do IRPJ, seriam também procedidas às Verificações Obrigatórias relativas aos 05 anos anteriores à sua emissão e também daquelas ao longo de sua execução.

Resta posicionar-se, portanto, sobre a aptidão que referido documento possui para dar poderes para fiscalizar a Cofins do período autuado, ou se mesmo não se manifestando especificamente sobre esse referido tributo, é suficiente para excluir a espontaneidade de todos os tributos federais, ainda que não expressamente arrolados no MPF.

Para poder chegar a conclusão que a matéria a debate exige, entendo que faz-se necessária uma análise sobre a posição que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF ocupa no Sistema Tributário Brasileiro.

Através da Portaria nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, a Administração Tributária estabeleceu que os procedimentos fiscais, relativos aos tributos e contribuições administrados pela então Secretaria da Receita Federal, deveriam obedecer e somente seriam instaurados mediante ordem específica denominada de Mandado de Procedimento Fiscal MPF.

Essa Portaria foi revogada, havendo, sucessivamente, a Portaria nº 3.007/01, a Portaria nº 4.328/05, a Portaria nº 6.087/05, estas com base no Decreto 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

Atualmente encontra-se em vigor a Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007 (que possui redação essencialmente idêntica as anteriores, nos pontos aqui abordados), que tomo aqui como ato normativo complementar da “legislação tributária”, expedido pela autoridade administrativa, nos termos e para os efeitos dos arts. 96 e 100, do CTN, cujos artigos que reputo relevantes ao que interessa para o caso em análise, transcrevo:

*Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).*

*Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal Fiscalização (MPFF), e no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal Diligência (MPFD).*

...

*Art. 7º O MPFF, o MPFD e o MPFE conterão:*

*I - a numeração de identificação e controle;*

*II - os dados identificadores do sujeito passivo;*

*III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);*

*IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;*

*V - o nome e a matrícula do AFRFB responsável pela execução do mandado;*

*VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso V; e*

*VII - o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.*

*§ 1º - **O MPFF e o MPFE indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração**, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.*

*§ 2º - No caso de auditoria em matéria previdenciária, o prazo a que se refere o § 1º será de dez anos.*

*§ 3º - Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPFF alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes.*

*§ 4º - O MPFD indicará, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas, observado o modelo aprovado por esta Portaria.*

*§ 5º - O MPFE indicará a data do início do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.*

*§ 6º - Na hipótese de instauração de procedimento fiscal destinado exclusivamente a verificar o cumprimento de obrigação acessória, o MPFF deverá identificar a obrigação e o período a que se refere, conforme modelo aprovado por esta Portaria, não se aplicando o disposto no § 1º deste artigo.*

*§ 7º - O disposto no § 1º não se aplica no caso de procedimento fiscal destinado a constatar a correta aplicação da legislação de comércio exterior que possa resultar tão somente em apreensão de bens ou mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigência de*

---

*multas ou direitos comerciais, hipótese em que o MPFF poderá indicar apenas a descrição sumária das verificações a serem efetuadas.*

...

*Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.*

*Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.*

Vê-se que toda a conduta do auditor fiscal é delimitada pelo Mandado de Procedimento Fiscal MPF, cabendo-lhe atuar dentro dos contornos da competência que o superior hierárquico assim definiu, sendo que todos esses pressupostos de validade são cumulativos e obrigatórios, dado o princípio da legalidade já exposto, e em especial porque a atividade de lançamento é plenamente vinculada (arts. 3º e 142, do CTN).

Assim, pelas Portarias acima citadas, a indicação da autoridade responsável, qual o tributo, quais as diligências, sempre por meio de Mandado de Procedimento Fiscal MPF, como previsto na “legislação tributária” que engloba as Portarias emitidas nesse sentido, pois que referido ato é a norma garantidora da liberdade do Auditor Fiscal atuar. Quanto a indicação, no MPF, do período fiscalizado, tem-se que o mesmo é facultativo, porém, acaso seja referido período fixado no MPF, a autoridade fiscal poderá analisar documentos e livros relativos a outros períodos, mas apenas como complemento da análise do período sob fiscalização.

E mais, a norma também é clara que, acaso o Auditor fiscal se depare com irregularidade ou com a ocorrência de fatos geradores que estejam fora do escopo inicial dos trabalhos de Fiscalização, e, portanto, fora dos limites autorizados pelo MPF, nada obsta que o agente público represente ao seu superior hierárquico solicitando para que amplie os poderes inicialmente conferidos, através da emissão do MPFC.

Está na norma. Faz parte da “legislação tributária”, de observância obrigatória, nos termos dos arts. 96 e 100, 142, 194 e 196, todos do CTN.

Expressa o próprio executivo, na mensagem de veto nº 11/2001 ao o Projeto de Lei no 112, de 2000 (no 3.756/2000 na Câmara dos Deputados), que pretendeu alterar o artigo 11 da Lei no 9.311, de 24 de outubro de 1996 (Lei 10.174/2001), do seguinte modo:

*Preliminarmente, cumpre afirmar que a atuação da Secretaria da Receita Federal é pautada sob os princípios constitucionais e éticos impostos ao Poder Público e a seus agentes, em especial os da impessoalidade, da moralidade, da legalidade e, no caso específico, dos sigilos funcional e fiscal, o que garante a preservação integral da privacidade dos contribuintes.*

*Ademais, a partir da instituição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, por meio da Portaria SRF no 1.265, de 22 de novembro de 2000, o cumprimento daqueles princípios passou a ter total transparência, pois, ao*

*contribuinte submetido à ação fiscalizadora da Receita Federal é assegurado, desde o início do procedimento, o pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, em especial em relação aos tributos e períodos a serem examinados, com fixação de prazo para a sua execução, além de possibilitar a certificação da veracidade do MPF por intermédio da Internet.*

*Ressalte-se, por oportuno, que o MPF é outorgado pelos chefes das unidades da SRF, não sendo, assim, uma iniciativa pessoal do agente encarregado de sua execução, sendo sua instituição um marco histórico na relação entre a Administração Tributária Federal e os contribuintes.*

Sublinhei o entendimento claro acerca do MPF. Para modificá-lo deve o Auditor Fiscal tomar as medidas determinadas na norma (artigo 9º da Portaria RFB nº 11.371/2007).

Especificamente no que diz respeito ao Mandado de Procedimento Fiscal MPF, são importantes as lições de Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez López:

*A eleição de um servidor específico para essa função tem por finalidade proteger o contribuinte, assegurando-lhe o direito de ser fiscalizado apenas por quem a lei atribua o dever de sigilo das informações obtidas em razão do exercício dessa atividade, e que atue de forma exclusiva e imparcial, sem influências estranhas ao interesse público.*

*Com o objetivo de delegar competência para o Auditor Fiscal agir em nome da Fazenda Pública foi criado o MPF Mandado de Procedimento Fiscal que, como o próprio nome já diz, é ele que confere o mandado (exercício da ordem de mandar) e dá a competência para agir em nome do Fisco.*

*Esse instrumento foi criado pela própria Administração Tributária como uma forma de legitimar e melhor controlar as ações dos seus agentes e a legalidade dos respectivos atos.*

É certo assim, que o MPF estabelece mais do que o limite de atuação do Agente Público; estabelece o limite da responsabilidade de colaboração do contribuinte no procedimento de fiscalização, mesmo porque antes da ciência do MPF não pode ser o mesmo compelido a colaborar.

Além disso, com respeito àqueles que entendem diferente, entendo que o MPF não é ato administrativo de mero controle interno; o MPF é ato administrativo que encontra amparo na “legislação tributária”, tendo a função de permitir o início do procedimento fiscal, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável à produção dos atos subsequentes, entre eles e o lançamento.

Entendo inclusive (sabendo de entendimentos em sentido oposto), que a ciência ao contribuinte do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, é apto para excluir a sua espontaneidade, se não existir um anterior “Termo de Início de Fiscalização”, pois que referido MPF preenche os atributos de “primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto” (art. 7º, I, do Decreto-Lei nº 70.235/72).

Foi a própria Administração que estabeleceu o procedimento, seu mecanismo, operacionalização e hierarquia. Determinou, também, como modificá-lo (art. 9º da

Portaria acima citada). Se não fosse vinculativo de nada serviria e poderia colocar em descrédito, inclusive no âmbito interno, a força cogente e de gestão que as Portarias e atos congêneres, poderiam causar no seio da Administração. Se não fosse vinculativo, ter-se-ia que bastará ao fiscal informar um protocolo ao contribuinte a fim de que averiguasse a inexistência de fraude, e passasse a agir. Era assim até a edição da Portaria nº 1.265, de 22/11/1999.

Além disso, o MPF está alinhado com o art. 37, da CRFB88, no que diz respeito ao princípio da publicidade dos atos administrativos, que traz consigo um valor fundamental, corolário do Princípio da Segurança jurídica, que visa culminar na diminuição forçada de seu patrimônio, por ato emanado do Poder Público e em decorrência da prática de um Ato Lícito (art. 3º, do CTN), sem que lhe seja garantida a Publicidade dos atos administrativos.

Com efeito, a transparência e o cumprimento de todos os requisitos inerentes ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, são elementos de validade do procedimento fiscal que culmina no lançamento, sem o que a autoridade que o pratica não está investida da competência e dos poderes necessários para a prática daquele ato, e, como tal, pratica ato ilegal, devendo ser proclamada sua nulidade por vício formal.

Neste sentido, partilhando do ponto de vista e conclusões aqui expendidas, cumpre trazer a colação entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

*“NULIDADE LANÇAMENTOS MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL  
- C - VÍCIO FORMAL.*

*Os comandos do decreto que impõem o MPF são preceptivos e vinculantes para os procedimentos fiscais que culminam no ato de lançamento. A portaria que regula os MPF lança suporte no decreto e no art. 196 do CTN. Tanto o decreto como a portaria prescrevem a emissão de MPF antes ou no início do procedimento fiscal, e não no fim ou com seu encerramento, e até mesmo nos casos que os diplomas permitem o início do procedimento fiscal sem MPF, eles determinam que o MPF deva ser emitido no prazo de cinco dias do início do procedimento fiscal.*

*Emissão de MPFF para apuração de infrações à legislação de IPI, em que os elementos de prova que serviram de base àquela são diversos dos empregados para apuração de irregularidades de tributo distinto o que impõe a emissão de MPFC para iniciar novos procedimentos fiscais. Emissão de MPFC, no fim dos procedimentos fiscais de apuração de IRPJ, IRRF, CSLL, e COFINS, constitui descumprimento dos preceptivos do decreto e da portaria que inquinam os atos de lançamento de nulidade por vício formal.”*

*(Acórdão 110300.029 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF 1a. Seção 3a. Turma da 1a. Câmara Processo nº 11020.001108/200600 Recurso nº 155.244 Voluntário Sessão de 26 de agosto de 2009)*

Assim sendo, entendo que o MPF destinando a fiscalização do IRPJ, não pode aproveitar a fiscalização de PIS e COFINS, devendo ter MPF próprio, ainda que viesse a ser veiculado através de MPF Complementar. Independentemente, o mais importante para a questão em concreto, é que aquele MPF não é suficiente para excluir a espontaneidade do sujeito passivo com relação a todos os tributos federais aos quais é sujeito passivo, mas apenas em relação àquele(s) que estiver(em) consignado(s) no referido mandato.

Consequentemente, tenho que o contribuinte estava espontâneo quanto efetivou pagamentos relativos a DCTF's retificadoras por ele transmitidas ao longo do transcurso da fiscalização, cabendo, portanto, excluir a aplicação multa de ofício constante deste lançamento tributário, em face da impossibilidade de se aproveitar o MPF emitido para fiscalizar o IRPJ atingir a contribuição a COFINS.

Nesses termos entendo que seja o caso de prover o recurso para excluir a multa de ofício aplicada em face da espontaneidade do sujeito passivo.

[...]

Portanto, tendo em vista que o MPF recebido pelo Sujeito Passivo estava adstrito ao IRPJ, não alcançando a COFINS, há de ser mantido o reconhecimento da espontaneidade da Contribuinte, que apresentou as DCTF's retificadoras e efetuou os pagamentos das diferenças.

Ainda, pela singularidade do contexto fático, entende-se não ser aplicável a Súmula CARF nº 33 (*A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício*), pois a mesma pressupõe que o início do procedimento fiscal tenha ocorrido em torno dos tributos efetivamente lançados, não sendo este o caso presente.

Além disso, no caso em exame, está-se diante do reconhecimento da espontaneidade pelos pagamentos efetuados pela Contribuinte e não exclusivamente em razão da apresentação de declarações retificadoras, razão pela qual não há de se falar na aplicação da Súmula CARF nº 33.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(assinado digitalmente)  
Vanessa Marini Ceconello

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado

Com todo respeito ao voto da ilustre conselheira relatora, penso diferente de suas conclusões, tanto no conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional quanto na análise de seu mérito.

### **Conhecimento do Recurso Especial**

Transcrevo abaixo a parte da ementa do acórdão recorrido que está sendo objeto de análise do presente recurso especial:

(...)

*PROCESSO ADMINISTRATIVO. APRESENTAÇÃO DE DCTF ANTES DO LANÇAMENTO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÚMULA Nº 436/STJ. AUTO DE INFRAÇÃO POSTERIOR. DESCABIMENTO. CANCELAMENTO.*

*Sendo a entrega de DCTF uma das formas de constituição válida e eficaz do crédito tributário em favor da Administração, a qual a Lei atribui o efeito de confissão de dívida, a lavratura de Auto de Infração posterior traduz-se em descabida duplicidade de lançamento. Aplicação da Súmula nº 436, do STJ, pela qual “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.*

*MPF. RELAÇÃO DOS TRIBUTOS SOB FISCALIZAÇÃO. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE. LIMITES. PAGAMENTO. EFEITOS.*

*A entrega do MPF não é suficiente para excluir a espontaneidade do sujeito passivo com relação a todos os tributos federais aos quais está obrigado, de modo que os pagamentos efetivados antes do início da fiscalização relativos aos tributos objeto de pagamento, serão considerados espontâneos para fins de exclusão da penalidade.*

*Recurso Voluntário Provido.*

Da leitura do referido acórdão conclui-se que ele cancelou o lançamento tributário efetuado por meio de auto de infração em razão do fato de que as DCTF retificadoras entregues pelo contribuinte constituem-se em meio hábil e eficaz para se consumar o auto-lançamento e que não poderia se falar da perda da espontaneidade já que o Mandado de Procedimento Fiscal não incluía a fiscalização da Cofins.

Foram apresentados dois acórdãos paradigmas da divergência, dos quais transcreve-se abaixo suas ementas, na parte que interessa ao presente exame:

*Acórdão nº 2802-00.217*

(...)

*RETIFICAÇÃO APÓS INICIADO PROCEDIMENTO FISCAL.*

*A retificação da declaração somente será admitida se comprovado erro nela contido e antes do início do procedimento fiscal.*

Acórdão nº **106-16727**

(...)

*IRPF – DECLARAÇÃO RETIFICADORA – APRESENTADA APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL – DESCARACTERIZAÇÃO DA ESPONTANEIDADE DO CONTRIBUINTE – Uma vez instaurado procedimento de fiscalização, pela prática de ato de ofício pela fiscalização, não há que se falar em reanquirição de espontaneidade para fins de aplicação da regra do art. 138, caput, do Código Tributário Nacional.*

*ESPONTANEIDADE - MULTA DE OFÍCIO - Não se considera espontânea a denúncia apresentada, via declaração retificadora, após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

(...)

Vê-se que os acórdãos paradigmas entenderam que as declarações retificadoras apresentadas após o início do procedimento fiscal não têm o condão de devolver a espontaneidade ao contribuinte. Ora, apesar de se estar tratando de tributos diferentes (IRPF nos paradigmas e Cofins no recorrido), a matéria discutida é semelhante e abrange normas gerais de direito tributário, pois tratam-se de duas declarações com efeito de confissão de dívidas. Com efeito, para análise de todos, paradigmas e recorrido, há que se buscar o disposto nos art. 7º do Decreto nº 70.235/72 e art. 138 do CTN.

O acórdão paradigma nº 2802-00.217, ao afirmar que "*a retificação de declaração somente será admitida (...) antes do início do procedimento fiscal*", deixa claro que as declarações retificadoras apresentadas em outras situações não podem ser admitidas, a exemplo, da situação que consta do presente processo, as quais foram apresentadas após o início do procedimento fiscal.

Por sua vez o acórdão paradigma nº 106-16727, da simples leitura de sua ementa acima transcrita, determina que é exigível sim o lançamento tributário, acrescido da multa de ofício, não servindo para afastá-lo a apresentação de declaração retificadora no curso do procedimento fiscal. Ora, são exatamente estes os fatos discutidos no presente processo administrativo fiscal. No caso, a fiscalização efetuou o lançamento fiscal para a exigência de débitos da Cofins e a correspondente multa de ofício, desconsiderando o fato de que durante o procedimento, o contribuinte havia apresentado a declaração retificadora e efetuado o pagamento dos referidos débitos. Ou seja, na linha dos acórdãos paradigmas, entendeu que a apresentação das retificadoras não teria efeito de afastar a necessidade da realização do lançamento de ofício.

Observa-se que o acórdão recorrido aplicou entendimento em exata oposição ao que fora decidido nos acórdãos paradigmas. O fato de que no recorrido foi travada uma discussão adicional a respeito da validade do MPF em nada afasta a semelhança das situações.

Por fim não compactuo do entendimento apresentado em contrarrazões pelo contribuinte de que não seria possível a apreciação de provas no âmbito do julgamento do recurso especial. Na minha opinião este não é um parâmetro a ser seguido de olhos vendados. Pois se a prova é elemento essencial para o deslinde da divergência jurisprudencial ela deverá ser analisada com o fim de dirimir o conflito referencial da legislação de regência. E essas provas, a meu ver, demonstram que os fatos ocorridos no presente processo e nos paradigmas assemelham-se a ponto de entender que está sim confirmada a divergência a justificar o conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Portanto, voto pelo conhecimento do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

### **Mérito**

Como bem ressaltou a relatora em seu voto, o mérito centra-se na controvérsia da averiguação da existência de espontaneidade do sujeito passivo para afastamento da multa de ofício.

O acórdão recorrido reconheceu a existência da espontaneidade do sujeito passivo em relação a apresentação de DCTF retificadoras, acompanhadas de pagamento dos débitos confessados. Essas retificadoras foram entregues durante procedimento de fiscalização, porém o acórdão recorrido entendeu que, além de se tratar de um auto-lançamento, o MPF utilizado não seria suficiente para retirar a espontaneidade do contribuinte em relação à Cofins.

Com base sobretudo no art. 7º do Decreto nº 70.235/72 e no art. 138 do CTN, a PFN pede a reversão desse entendimento, para restabelecer a exigência tributária com a correspondente multa de ofício.

Inicialmente cumpre verificar que o acórdão recorrido proferiu entendimento de que a DCTF retificadora apresentada pelo contribuinte constitui confissão de dívida, pois assim determinaria o § 7º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 e a Súmula STJ nº 436. Que essa circunstância teria sido confirmada pela autoridade lançadora ao aproveitar-se para o lançamento dos mesmos valores nelas confessados.

Não concordo com esse entendimento. Para o deslinde dessa questão, ao contrário do que defende o acórdão recorrido, é imperioso saber se no momento da apresentação das declarações retificadoras o contribuinte encontrava-se com espontaneidade ou não para confessar seus débitos.

Assim dispõe o art. 7º do Decreto nº 70.235/72:

*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;***

(...)

*§ 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.*

*§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.*

Diante da clareza do dispositivo legal, penso eu que basta consultar o processo para verificar se houve a quebra da espontaneidade do sujeito passivo em relação ao lançamento da Cofins dos presentes autos. Portanto temos que buscar o ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente. Necessário lembrar que não há controvérsia diante do fato de que as DCTF retificadoras foram apresentadas após a ciência do Mandado de Procedimento Fiscal. Então precisamos averiguar se houve ato processual suficiente do ponto de vista legal que possa afastar a espontaneidade do sujeito passivo no presente caso quando da ciência do MPF.

O fato é que temos não somente um ato por escrito, mas dois atos escritos, cientificados ao contribuinte, que afastam de maneira incontestável a sua espontaneidade em relação à Cofins do período lançado.

O primeiro é o Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.20.00-2003-00228-9, e-fls 21, o qual foi cientificado ao contribuinte em 04/11/2003. Nele no campo "Procedimento Fiscal" consta que será realizada a fiscalização do IRPJ em relação aos períodos 01/1998 a 12/1999 e consta também que serão realizadas as "Verificações Obrigatórias" nos seguintes termos:

*"correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos e no período de execução deste Procedimento Fiscal."*

Restando patente que a Cofins é uma contribuição administrada pela SRF, indubitavelmente o contribuinte estava ciente de que seria verificado e conferido se os valores declarados e pagos por ele estariam coerentes com o registrado em sua escrituração contábil e fiscal. Porém, como aconteceu de fato no curso do julgamento do presente processo houve a discussão se o MPF seria documento suficiente para afastar a espontaneidade do sujeito passivo em relação a legislação de regência.

Esse redator entende que sim, que é suficiente. Porém, sem entrar nesse mérito, a verdade é que, além do MPF, existe o Termo de Início de Fiscalização, e-fls. 444, lavrado pelo servidor competente, Auditor Fiscal da Receita Federal, que afasta qualquer dúvida quanto a existência do termo escrito. O contribuinte teve ciência dele na mesma data do MPF, em 04/11/2003, e nele é efetuada referência expressa que naquele momento estaria iniciando, além da fiscalização do IRPJ, a efetivação das conferências denominadas "Verificações Obrigatórias". Nele o Auditor Fiscal que está identificado pelo nome e matrícula, separou a "Intimação" em duas partes, "A" e "B", da seguinte forma:

*A) PARA EXECUÇÃO DAS VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS PREVISTAS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL:*

*B) PARA EXECUÇÃO DA FISCALIZAÇÃO DO IRPJ, ANOS-CALENDÁRIOS DE 1998 E 1999:*

De forma que resta cristalino que o contribuinte foi intimado em duas partes. Uma referente à fiscalização do IRPJ e outra referente à fiscalização da Cofins e demais tributos no âmbito das verificações obrigatórias que consistia na conferência dos valores declarados com os valores apurados na escrituração contábil e fiscal.

Portanto, existem dois atos de ofício, por escrito, cientificados ao contribuinte de que ele estava sob procedimento de fiscalização e, nesta condição, ao desamparo do instituto da espontaneidade.

A previsão legal a esse respeito é clara e perfeitamente justificável no sentido de que iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo não pode mais ajustar os fatos para fugir dos efeitos decorrentes da ação estatal. Caso contrário, seria muito fácil e conveniente o contribuinte declarar incorretamente os seus débitos e sempre que houver início da fiscalização, corrige suas declarações e se abstém da aplicação das multas decorrentes. Não que ele não possa corrigir as suas declarações, como de fato o fez por meio das DCTF retificadoras, mas essas correções não são suficientes para afastar o lançamento fiscal e as multas decorrentes. Sendo certo que os valores eventualmente pagos deverão ser abatidos no momento da execução final do lançamento.

Não é outra a interpretação que se possa fazer do disposto no parágrafo único do art. 138 do CTN:

*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.*

Iniciado, regularmente, como vimos, o procedimento de fiscalização não há que se falar em confissão espontânea dos débitos.

O acórdão recorrido utilizou também como razão de decidir o disposto no Súmula STJ nº 436, abaixo transcrita:

*SÚMULA STJ: 436: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.*

De fato, não há reparos a fazer quanto ao entendimento consubstanciado na súmula. Porém, na verdade ela está dizendo em outras palavras que se o sujeito passivo efetuou declaração e confessou seus débitos, a Fazenda Nacional está dispensada de fazer um novo lançamento para exigí-lo. A súmula não está a negar validade quanto ao disposto nos artigos 7º

do Decreto nº 70.235/72 e nem ao parágrafo único do art. 138 do CTN. Entendo também que a súmula não está negando validade ao lançamento regularmente efetuado na situação em que o contribuinte tenha confessado seus débitos estando sob procedimento de fiscalização.

No acórdão recorrido, transcreveu-se a legislação que regia a edição do Mandado de Procedimento Fiscal, para concluir que da sua leitura ficava evidente que o MPF constante do presente processo não permitia a apuração da Cofins, mas tão somente do IRPJ que era seu objeto principal.

Da sua leitura, confesso que não consegui chegar às mesmas conclusões do acórdão recorrido. Transcrevo aqui exatamente as mesmas normas transcritas no acórdão recorrido e faço destaques diferentes aos pontos de interesse:

Portaria RFB nº 11.371/2007:

*Art. 2º - Os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).*

*Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal Fiscalização (MPF-F), e no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal Diligência (MPF-D).*

(...)

*Art. 7º - O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:*

*I - a numeração de identificação e controle;*

*II- os dados identificadores do sujeito passivo;*

*III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);*

*IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;*

*V - o nome e a matrícula do AFRFB responsável pela execução do mandado;*

*VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso V; e*

*VII - o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.*

*§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de*

**execução do procedimento fiscal**, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 2º -No caso de auditoria em matéria previdenciária, o prazo a que se refere o § 1º será de dez anos.

§ 3º Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPF-F alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes.

§ 4º O MPF-D indicará, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 5º O MPF-E indicará a data do início do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 6º Na hipótese de instauração de procedimento fiscal destinado exclusivamente a verificar o cumprimento de obrigação acessória, o MPF-F deverá identificar a obrigação e o período a que se refere, conforme modelo aprovado por esta Portaria, não se aplicando o disposto no § 1º deste artigo.

§ 7º O disposto no § 1º não se aplica no caso de procedimento fiscal destinado a constatar a correta aplicação da legislação de comércio exterior que possa resultar tão somente em apreensão de bens ou mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigência de multas ou direitos comerciais, hipótese em que o MPF-F poderá indicar apenas a descrição sumária das verificações a serem efetuadas.

(...)

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal identificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.

Na sua análise, o relator do acórdão recorrido, destacou/grifou somente a primeira parte do § 1º do art. 7º acima transcrito. Ocorre que a autorização para fiscalizar os demais tributos consta da segunda parte que eu grifei e que trata da execução das denominadas "verificações obrigatórias". Veja que ali está a autorização expressa de que o MPF-F poderá conter esta determinação. Destaque que consta a palavra poderá e não deverá, transferindo essa decisão ao poder discricionário da autoridade outorgante, que analisando critérios de oportunidade e conveniência determinará ou não a realização das "verificações obrigatórias".

Certo é que no presente caso, não há dúvidas de que a autoridade outorgante, determinou a realização das verificações obrigatórias e que o contribuinte delas foi cientificado, por meio de dois atos de ofício, conforme já antes esclarecido no presente voto.

Não é possível que se possa interpretar tal determinação como um ato gratuito por parte da administração tributária. Ou seja, ela deverá movimentar o aparato estatal para que o Auditor-Fiscal faça uma conferência se os tributos declarados pelo contribuinte estão de acordo com os apurados em sua escrituração contábil e fiscal e avise a ele que pode efetuar a correção de suas declarações e o recolhimento de forma espontânea. Óbvio que uma determinação dessa natureza iria de encontro ao disposto no § 1º do art. 7º do Decreto 70.235/72 e no parágrafo único do art. 138 do CTN. Seria como estabelecer uma espécie de auditoria estatal gratuita para os contribuintes.

Portanto, a fiscalização efetuada, relativa à conferência dos valores declarados/apurados da Cofins, estava acobertada tanto pelo MPF quanto pelo Termo de Início de Fiscalização, não havendo que se falar em situação de espontaneidade ao sujeito passivo.

Por fim, com a devida *venia*, aos que entenderam em sentido contrário, creio sim que é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 33, que assim dispõe:

*Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.*

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)  
Andrada Márcio Canuto Natal

## Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

No que tange ao mérito discutido no Colegiado, qual seja, enquadramento ou não da espontaneidade do sujeito passivo para afastamento da multa no presente caso, importante recordar que o MPF recepcionado pelo sujeito passivo apenas tratava do IRPJ e o caso em questão envolve débitos de Cofins.

Alega, *de per si*, a autoridade fazendária que não há caracterização de espontaneidade do sujeito passivo quando da apresentação das DCTFs retificadoras e pagamento das diferenças apuradas de Cofins, pois já havia sido iniciado procedimento fiscal através do r. MPF que, por sua vez, tratava de tributo diverso – IRPJ.

Para melhor elucidar o desenrolar da lide, importante trazer que, nos termos do CTN, especificamente o art. 138, parágrafo único, do CTN, a rigor, a espontaneidade não deve ser considerada quando o ato do sujeito passivo ocorre após o início de procedimento administrativo RELACIONADOS COM A INFRAÇÃO.

Da leitura desse dispositivo, é de se esclarecer que a espontaneidade do sujeito passivo deve ser mantida, eis que não havia qualquer procedimento fiscal iniciado com o objeto “diferenças apuradas de Cofins” naquele período, mas tão somente de “IRPJ”. Ou seja, não havia à época, qualquer procedimento fiscal relacionado com a infração ora imputada pela autoridade fazendária – nesse caso, diferença de débitos de Cofins.

O que, por conseguinte, resta reconhecer a espontaneidade do sujeito passivo, afastando a penalidade ora imputada pela autoridade fazendária.

Não obstante a aplicação desse entendimento ser de hialina clareza, tendo em vista a Fazenda Nacional ter contemplado em suas razões recursais que deve-se adotar a Súmula CARF 33 para se afastar a espontaneidade do sujeito passivo, importante expor o que segue:

1. A Súmula CARF 33 diz:

*“Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.”*

2. Tal Súmula foi proposta para uniformizar o entendimento proferido nos acórdãos que deram suporte ao seu nascimento, quais sejam, os acórdão nº 102-49334, de 09/10/2008 Acórdão nº 106-17006, de 06/08/2008 Acórdão nº 106-16812, de 06/03/2008 Acórdão nº 106-16727, de 23/01/2008 Acórdão nº 106-17254, de 05/02/2009 Acórdão nº 103-22293, de 23/02/2006 Acórdão nº 106-16440, de 13/06/2007 Acórdão nº 106-14971, de 13/09/2005 Acórdão nº 104-23308, de 23/06/2008 Acórdão nº 104-23395, de 07/08/2008 Acórdão nº 104-23025, de 05/03/2008 Acórdão nº 201-80751, de

21/11/2007 Acórdão nº 201-79179, de 29/03/2006 Acórdão nº 201-76943, de 14/05/2003 Acórdão nº 201-74300, de 20/03/2001 Acórdão nº 201-73651, de 14/03/2000;

3. Tais acórdãos, que deram suporte ao nascimento da Súmula CARF 33, não trataram especificamente de MPF envolvendo tributo diverso da apontada na infração fiscal relacionada nos autos do processo, tal como ocorre no presente caso.

Dessa forma, é de se atestar que não cabe invocar a Súmula CARF 33 para se afastar a espontaneidade do sujeito passivo no presente caso, vez que tratou de unificar e pacificar o entendimento lá proposto para os mesmos casos resolvidos pelos Colegiados a que se refere cada acórdão. E não para aplicar a casos divergentes, sob pena de não observarmos a equidade necessária na aplicação de procedimentos e jurisprudência aos sujeitos passivos no âmbito do processo administrativo fiscal e, por conseguinte, contribuímos com a falta de segurança jurídica a ser respeitada às partes.

Em vista do exposto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)  
Tatiana Midori Migiyama