



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13629.720242/2013-19
ACÓRDÃO	1004-000.333 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IPACON EMPREENDIMENTOS S/A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITAS PELO LOCADOR. PERDA DE ESPONTANEIDADE AINDA QUE A FISCALIZAÇÃO TENHA SIDO INICIADA CONTRA O LOCATÁRIO.

Nos termos do parágrafo único do art. 138 do CTN, “não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

O início de procedimento fiscal, à luz do §1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972 se dá por ato de ofício escrito não só para o sujeito passivo intimado, mas também aos "demais envolvidos nas infrações verificadas".

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 180/185) interposto pelo contribuinte acima identificado contra o Acórdão nº 07-44.895, proferido pela 3ª Turma da DRJ/FNS (fls. 168/171), o qual julgou a impugnação improcedente com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

OMISSÃO RECEITAS. LOCADOR. FISCALIZAÇÃO. LOCATÁRIO. A ESPONTANEIDADE.

O termo de intimação fiscal a locatário de imóvel para comprovar a respectiva despesa exclui a espontaneidade do locador que omitiu a receita.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ATO INTERNO.

O Mandado de Procedimento Fiscal era documento de controle interno para planejamento de atividades fiscais, não podendo ter efeitos gerais sobre a caracterização da denúncia espontânea.

Em resumo, tratam os autos de lançamentos de IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), referentes aos anos-calendário de 2008 e 2009, decorrentes da apuração de omissão de receitas referente à locação de determinado imóvel.

De acordo com o relato da decisão ora recorrida:

[...]

2. O lançamento decorreu de omissão de receitas referente à locação de um imóvel do Interessado pelo valor mensal de R\$ 100.000,00 (base tributável) entre janeiro de 2008 e dezembro de 2009.

2.1. A autoridade tributária realizou procedimento fiscal em face de Depósito Cidade Nobre Ltda., sendo que em **30 de novembro de 2012** intimou o referido contribuinte para que comprovasse despesa de locação no valor de R\$ 100.000,00 mensais. Este apresentou contrato de locação de imóvel, datado de 1 de setembro de 2006, cuja locadora era a Interessada, com os respectivos comprovantes de pagamento.

2.2. Em decorrência foi aberto procedimento de diligência em face da Interessada, com ciência em **05 de dezembro de 2012**, para que confirmasse a autenticidade das assinaturas dos contratos e dos recibos. Ela os confirmou.

2.3. Ato contínuo, a Interessada retificou Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) dos anos 2008 e 2009 para incluir os valores omitidos.

Esses valores tampouco foram declarados em Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

2.4. A autoridade fiscal entendeu que a Interessada não mais estava espontânea, nos termos do art. 138 do CTN e do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, procedendo ao lançamento dos tributos incidentes sobre os aluguéis, acrescidos de juros de mora e multa de ofício (75%).

3. A Interessada apresentou impugnação com o fito de demonstrar que estaria sim espontânea e, portanto, poderia realizar a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN. Sua tese é a de que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) que gerou o presente lançamento ocorreu em 15 de janeiro de 2013, posterior à data que apresentou as DCTF retificadoras (10 de dezembro de 2012). Como a seu ver somente aí então teria iniciado-se o procedimento fiscal, ela poderia retificar a DCTF para incluir os valores omitidos sem multa, tornando-se insubsistente o lançamento.

[...]

Tramitado o feito, sobreveio a referida decisão que manteve integralmente as exigências.

Intimada dessa decisão, a contribuinte interpôs o recurso voluntário, onde basicamente reitera as alegações de defesa.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

E conforme relatado, a Recorrente não discorda da omissão de receitas, buscando apenas os efeitos da denúncia espontânea, sendo que a própria decisão recorrida já determinou que *os valores pagos pela Interessada decorrentes das DCTF retificadoras devem ser alocadas pela unidade preparadora ao presente lançamento*.

Nesse ponto, a DRJ assim afastou a *espontaneidade*:

[...]

5.1. O art. 138 do CTN dispõe não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de **qualquer procedimento administrativo** ou **medida de fiscalização**, relacionados com a infração.

5.2. A norma foi bastante aberta para trazer duas possibilidade de exclusão da denúncia: qualquer procedimento administrativo (e ressalte-se o termo "qualquer") ou medida de fiscalização, a qual não precisa constar de algum procedimento ainda formalizado, desde que relacionada à infração.

5.3. Tanto é verdade que o art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, em seu inciso I, considerou que o início de procedimento fiscal se dá por ato de ofício escrito, vale dizer, por Termo de Intimação Fiscal. O § 1º desse mesmo dispositivo deixa claro que a perda de espontaneidade se dá não só para o sujeito passivo intimado, mas também aos "demais envolvidos nas infrações verificadas". No caso, a intimação da locatária em 30 de novembro de 2012 já extinguiu a possibilidade da Interessada apresentar denúncia espontânea. Isso sem falar, como ressaltado pela autoridade lançadora, que ela foi intimada do procedimento em 5 de dezembro de 2012, ou seja, anterior à data que a Interessada retificou as DCTF.

6. O Mandado de Procedimento fiscal (MPF), por sua vez, era documento de controle interno para planejamento de atividades fiscais, não podendo ter efeitos gerais sobre a caracterização ou não da denúncia espontânea, notadamente, como no presente caso, em que houve intimações anteriores relacionadas à infração detectada. [...]

No recurso voluntário, a Recorrente sustenta que:

7. Apesar do Recorrente ter retificado as suas DCTF's em **10/12/2012** e o **Termo de Início de Fiscalização da Recorrente** ter iniciado em **15/01/2013**, segundo o Auditor Fiscal, o Recorrente, em 05/12/2012, perdeu a sua espontaneidade ao atender à diligência na fiscalização da inquilina **DEPÓSITO CIDADE NOBRE LTDA.**, conforme dispõe o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 138:

"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."

[...]

10. Insurge-se o Recorrente contra a decisão da Delegacia Regional de Julgamento pelo simples fato que o Procedimento Administrativo Fiscal (PAF) teve início em 15/01/2013, quando o sujeito passivo da obrigação tributária foi cientificado de sua fiscalização. Nesta data, o crédito tributário lançado pelo contribuinte está consumado no exato montante que a fiscalização apurou. Portanto, se o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, **cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária** ou seu preposto.

11. Em 05/12/2012, a **IPACOM EMPREENDIMENTOS S/A** não foi cientificada de qualquer obrigação tributária sua, e sim da locatária **DEPÓSITO CIDADE NOBE LTDA**. Logo, para a **IPACOM EMPREENDIMENTOS S/A**, não temos configurado o início do procedimento fiscal em 05/12/2012, mas somente em 15/01/2013.

12. Além do mais, é improcedente o auto de infração **emitido em 08/03/2013** por **duplicidade de lançamento de crédito tributário** com os mesmos tributos apurados pelo Recorrente através das DCTF's entregues em **10/12/2012**. A Autoridade Fiscal poderia lançar, tão somente, a multa de 75% (setenta e cinco por cento) pela perda da espontaneidade do Recorrente, uma vez que a retificação das DCTF's ocorreu após a sua ciência do início do procedimento fiscal.

13. Portanto, temos duplicidade de lançamento para o mesmo período e relacionada ao mesmo crédito tributário. E isto impõe a anulação do segundo lançamento, pois ele é o nulo, já que se reportou a eventos já constituídos e conhecidos pela autoridade fiscal.

[...]

Como se percebe, a controvérsia gira em torno da *perda* ou não da *espontaneidade* da contribuinte, considerando que as retificações das DCTF ocorreram antes da ciência do MPF, mas depois do Termo de Intimação (fls. 79) que lhe solicitou a apresentar o seguinte:

- 1) Declaração, assinada pelo representante legal da empresa ou procurador, na qual seja confirmada a autenticidade das assinaturas e rubricas nos contratos de comodato de imóvel, de locação de imóvel e de recibos de aluguel (janeiro a dezembro de 2009), apresentados pelo contribuinte Depósito Cidade nobre LTDA, CNPJ 05.118.445/0001-94 à esta fiscalização (cópias dos contratos e recibos em anexo à este Termo de Intimação).
- 2) Na mesma declaração do item anterior, identificar quem assinou os contratos e recibos pela Ipacon Empreendimentos e confirmar o recebimento dos valores informados nos recibos referentes à janeiro à Dezembro de 2009.
- 3) Cópia do documento de identidade do representante legal da empresa e original para conferência.

Pois bem.

De acordo com o parágrafo único do artigo 138 do CTN (acima transcrito): *Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

O art. 7º do Decreto nº 70.235/72 ainda dispõe que:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

- I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

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

Grifamos

Nesse contexto, não se pode perder de vista que o referido Termo de Intimação teve por objeto justamente aferir se os aluguéis declarados pelo inquilino da contribuinte (Depósito Cidade Nobre Ltda.) de fato foram pagos e recebidos pela Recorrente.

Evidentemente que o foco da fiscalização se concentrou em investigar os efeitos fiscais dos referidos aluguéis. Ainda, então, que a origem da intimação tenha por referência o pagamento do aluguel pelo locatário, o seu endereçamento ao titular do imóvel, a Recorrente, denota também a iniciativa do Fisco de se certificar da correta tributação.

Daí a considerar, na linha do acórdão recorrido, que o Termo de Intimação em questão corresponde a uma espécie de *medida de fiscalização* também em relação a Recorrente, o que afasta a espontaneidade quanto aos tributos incidentes sobre os aluguéis por ela recebidos.

Tanto é assim que logo após a intimação (05/12/2012) e as retificações (10/12/2012), foi emitido MPF (*Mandado de Procedimento Fiscal*) em nome da Recorrente, cuja ciência ocorreu em 15/01/2013, documento este que na verdade consiste em um instrumento interno da Administração Tributária para controle e planejamento de suas atividades fiscalizatórias e que serviu, no caso, apenas para permitir que a contribuinte confirmasse a validade do procedimento de fiscalização que já estava em andamento.

Nenhum reparo, contudo, cabe ao que concluiu a DRJ, *in verbis*:

7. Enfim, o sentido teleológico do benefício da denúncia espontânea é claro e coincidente com o seu sentido literal: a denúncia deve se dar por única e exclusiva intenção do sujeito passivo de se regularizar. Não pode ter havido nenhum ato dissuasor prévio por parte da administração tributária que descaracterizasse a vontade espontânea do sujeito passivo de se regularizar.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli