



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

**Processo n°** 11080.012835/2007-61  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-01.920 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de julho de 2012  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** MARCELO DELLA GIUSTINA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2005

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS. ÔNUS DA PROVA.**

Restando configurado, através de documentação hábil e idônea, que o contribuinte omitiu rendimentos recebidos, há que se manter a infração tributária imputada ao sujeito passivo. Cabe ao interessado, não ao Fisco, provar a sua suposta condição de não contribuinte para que possa se eximir do pagamento do imposto de renda pessoa física, tendo em vista que são contribuintes todas as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

**CARNÊ-LEÃO. RECOLHIMENTO. COMPROVAÇÃO.**

A falta comprovação do recolhimento do valor informado na declaração de ajuste anual a título de carne-leão e imposto complementar, determina a manutenção do lançamento de crédito tributário.

**INFORMAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS DADOS CONSTANTES DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEVER DO CONTRIBUINTE. CONFERÊNCIA DOS DADOS INFORMADOS. DEVER DA AUTORIDADE FISCAL.**

É dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, de rendimentos isentos e não tributáveis lançados na Declaração de Ajuste Anual, é dever da autoridade fiscal efetuar a sua reclassificação para rendimentos tributáveis e proceder a respectiva tributação de ofício.

**RESPONSABILIDADE OBJETIVA. MULTA DE OFICIO.**

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Julianna Bandeira Toscano, Rafael Pandolfo e Nelson Mallmann (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Pedro Anan Junior, Odmir Fernandes e Helenilson Cunha Pontes.

## Relatório

MARCELO DELLA GIUSTINA, contribuinte inscrito no CPF/MF 442.682.620-91, com domicílio fiscal na cidade de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua José Kanan Aranha, nº 173 – Bairro Ipanema, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre - RS, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 112/116, prolatada pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 120/127.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 20/08/2007, Notificação de Lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 81/85), com ciência, através de AR, em 23/10/2007 (fls. 87), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 12.433,91 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 2005, correspondente ao ano-calendário de 2004.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão da Declaração de Ajuste Anual relativo ao exercício de 2005, onde a autoridade fiscal lançadora constatou as seguintes irregularidades:

**1 – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE CARNÊ-LEÃO:** Glosa do valor de R\$ 684,68 pleiteado indevidamente a título de Carnê-Leão, correspondente à diferença entre o valor declarado R\$ 684,68 e os valores efetivamente recolhidos com o código de receita 0190 R\$ 0,00, conforme informações constantes dos Sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Infração capitulada no art. 12, inciso V, da Lei nº 9.250/95; arts. 7º, §§ 1º e 2º e 87, inciso IV do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99 e art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001.

**2 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA:** Confrontando o valor dos Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Jurídica declarados com o valor dos rendimentos informados pelas fontes pagadoras em Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), para o titular e/ou dependentes, constatou-se omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ 27.492,97, recebido(s) da(s) fonte(s) pagadora(s) relacionada(s) abaixo. Na apuração do imposto devido, foi compensado Imposto de Renda Retido (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ 824,78. Infração capitulada nos arts. 1º ao 3º e §§, 8º e 9º, da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990; arts. 5º, 6º e 33, da Lei nº 9.250, de 1995 e arts. 1º e 15, da Lei nº 10.451, de 2002.

Em sua peça impugnatória de fls. 01/06, instruída pelos documentos de fls. 07/80, apresentada, tempestivamente, em 22/11/2007, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência da Notificação de Lançamento com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o contribuinte, na condição de advogado militante e atuante perante a Justiça Federal, patrocina, há vários anos, uma série de demandas em favor de ex -funcionários

da extinta Caixa Econômica Estadual contra a União Federal. Nessa demandas, é questionada a incidência de Imposto de Renda em decorrência da liquidação do patrimônio da igualmente extinta FUCEAE - Fundação dos Funcionários da Caixa Econômica Estadual, espécie de pecúlio mantido pelos ex-funcionários da indigitada instituição financeira;

- que, com efeito, tendo logrado sucesso em muitas demandas de repetição de indébito tributário, o contribuinte viu reconhecido aos seus constituintes o direito de receberem da União, a devolução do imposto indevidamente retido na fonte. Tais valores, pagos pela União, na realidade eram recebidos mediante o levantamento de alvará judicial sacado pelo contribuinte junto à Caixa Econômica Federal, que figurava como entidade pagadora para todos os efeitos;

- que o alegado rendimento omitido, pois, que montava época em R\$ 27.492,97, nada mais era do que o montante sacado pelo contribuinte em razão de o recebimento de um alvará judicial fruto do êxito de ação de repetição de indébito tributário movida contra a União;

- que, tais valores, importante, riçar, não tocaram ao contribuinte. Pelo contrário, foram alcançados aos verdadeiros titulares, seus constituintes, mediante oportuna prestação de contas. O contribuinte, na verdade, foi apenas o agente do saque, porém jamais o destinatário dos valores;

- que, em resumo, o contribuinte não percebeu quaisquer proventos, não teve qualquer acréscimo patrimonial em razão do recebimento de tais valores, porquanto não lhe pertenciam;

- que examinando a inteligência da indigitada decisão, verifica-se que o ônus que recai sobre o profissional é o de comprovar apenas o repasse aos efetivos titulares dos valores, agraciados com os proventos sacados. Desincumbindo-se desse ônus, como o faz o contribuinte através do documental em anexo, impende seja revisado o lançamento equivocado, a teor do que determina o artigo 149, do CTN;

- que, assim, demonstrado o efetivo repasse dos valores a terceiros, tem-se que improcede o lançamento efetuado, pois fruto de equívoco do agente fiscal, pelo que merece ser revisado por essa autoridade;

- que o montante de R\$ 3.710,00 foi na verdade retido pela Caixa Econômica Federal no Ano-Calendário de 2003, e é decorrente de incidência de IR sobre valores sacados a título de honorários advocatícios através de alvará judicial. Tal retenção, efetuada pela instituição financeira decorre de obrigação legal prevista na Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

- que, de forma equivocada, o contribuinte lançou tais valores como frutos de retenção do Carne-Leão, presumindo-se, por conta desse erro material, que pretendia a compensação desse valor - na verdade, o próprio IR retido - com o imposto devido no exercício.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Oitava Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que o notificado alega que os valores informados pela Caixa Econômica Federal por intermédio de Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF são

decorrentes de levantamento por alvará judicial fruto de ações diversas interpostas contra a União em favor de seus representados, ex -funcionários da extinta Caixa Econômica Estadual;

- que do exame desses documentos, constata-se que grande parte é de ano-calendário diverso do lançado pela fiscalização qual seja, 2004. Os de fls. 09/18 e 62/65, são relativos aos anos-calendário 2005 e 2006;

- que quanto aos demais documentos, verifica-se que não há relação direta entre os valores constantes nos alvarás judiciais com as transferências e depósitos bancários efetuados pelo escritório de advocacia no qual o notificado participa — Della, Giustina, Hoffmann & Vianna de Souza — em favor de pessoas apontadas como seus clientes;

- que na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF emitida pela Caixa Econômica Federal consta que foram feitos os seguintes-pagamentos: Maio/2004 — R\$ 4.342,82; Junho/2004 — R\$ 7.503,02 e Outubro/2004 — 15.647,13;

- que às fls. 19/23 consta cópia de transferências bancárias efetuadas em 01/07/2004 que superam o valor informado pela CEF como pago nas competências maio e junho/2004. A CEF informou R\$ 4.342,82 e R\$ 7.503,02, relativamente a maio e junho de 2004, respectivamente, totalizando R\$ 11.845,84, e o notificado apresentou cinco TED 's os quais totalizam R\$ 16.026,25;

- que às fls. 24/41, foram anexadas cópias de 18 alvarás judiciais, emitidos em Maio/2004, autorizando levantamento dos valores depositados, totalizando R\$ 107.007,05;

- que as cópias de TED's de fls. 42/50 são relativas A. movimentação no mês dezembro de 2004;

- que os recibos de quitação, de fls. 51 e 59, TED's de fls. 52/56 e comprovantes de depósitos bancários de fls. 57/58 e 61 são relativos 04/2004 (anteriores ao crédito informado pela CEF na DIRF);

- que o TED de fls. 66, efetuado em 01/06/2004, em favor de Rose Mari Mardini, corresponde ao valor de R\$ 11.680,24;

- que os TED's de fls. 67/72, efetuados em Maio/2004, totalizam R\$ 35.736,03;

- que as cópias dos depósitos bancários de fls. 73 e parte das folhas 74/79, não tem identificação da data. Partes das cópias das folhas 74/78 são do ano de 2003;

- que verifica-se que em nenhum momento há qualquer correspondência entre os valores levantados mediante alvará judicial ou transferidos mediante depósito ou transferência bancária com os valores informados pela CEF como pagos ao notificado;

- que em vista disso, e em razão da falta de prova efetiva do alegado pelo notificado no sentido de que os valores informados pela CEF foram por ele recebidos como fruto das ações judiciais interpostas em favor de seus representados, deve ser mantida a omissão de rendimentos apurada pela fiscalização;

- que melhor sorte não assiste ao notificado em relação à glosa do valor informado como pago a título carne-leão. A fiscalização glosou o valor informado pelo notificado na declaração de ajuste anual — R\$ 684,68 — e, para fins de cálculo do imposto devido, aproveitou o valor informado pela CEF na DIRF — R\$ 824,78;

- que considerando que os argumentos apresentados pelo notificado são insuficientes para elidir o lançamento, deve ser mantido integralmente o crédito tributário apurado.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA*

*Exercício: 2005*

*RENDIMENTOS AUFERIDOS DE PESSOA JURÍDICA  
DECORRENTES DE TRABALHO ASSALARIADO.*

*Estando demonstrada a omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, devidamente confirmada através de informação prestada em DIRF pela fonte pagadora, deve ser mantido o lançamento.*

*CARNÊ-LEÃO. RECOLHIMENTO. COMPROVAÇÃO.*

*A falta comprovação do recolhimento do valor informado na declaração de ajuste anual a título de carne-leão e imposto complementar, determina a manutenção do lançamento de crédito tributário.*

*Impugnação Improcedente.*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 30/08/2010, conforme Termo constante às fls. 117/119, e com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (29/09/2010), o recurso voluntário de fls. 120/127, instruído pelos documentos de fls. 128/129, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que impende ponderar, que a pouca significativa divergência entre os valores sacados (informados como pagos pela CEF) e aqueles comprovadamente repassados aos seus constituintes, é fruto de pagamento, com o corolário abatimento, de honorários advocatícios, eventuais despesas periciais ou custas adiantadas pelo profissional, sendo impossível haver expressa correspondência entre valores. Tal fato não invalida a tese, notadamente quando comprovada;

- que a, assim, na pior hipótese, deve ser provido o recurso e determinada a revisão do lançamento ao efeito de se limitar o valor do crédito tributário ao montante da divergência entre o comprovadamente sacado e repassado a terceiros, clientes e constituintes do contribuinte;

- que no que tange A alegada compensação indevida de Carnê-Leão, novamente, faz-se necessário destacar o equívoco da autoridade fiscal;

- que o montante de R\$ 3.710,00 foi na verdade retido pela Caixa Econômica Federal no Ano-Calendário de 2003, e é decorrente de incidência de IR sobre valores sacados a

Processo nº 11080.012835/2007-61  
Acórdão n.º **2202-01.920**

**S2-C2T2**  
Fl. 5

---

titulo de honorários advocatícios através de alvará judicial. Tal retenção, efetuada pela instituição financeira decorre de obrigação legal prevista na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

- que, de forma equivocada, o contribuinte lançou tais valores como frutos de retenção do Carne-Leão, restando presumido pela Receita, por conta desse erro material, que pretendia a compensação desse valor — na verdade, o próprio IR retido - com o imposto devido no exercício.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o recorrente apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada em Primeira Instância, sendo que para tanto suscita, tão-somente, matéria de mérito.

Da análise dos autos, observa-se que a exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade lançadora procedeu a glosa do valor de R\$ 684,68 pleiteado indevidamente a título de Carnê-Leão, correspondente à diferença entre o valor declarado R\$ 684,68 e os valores efetivamente recolhidos com o código de receita 0190 R\$ 0,00, conforme informações constantes dos Sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Infração capitulada no art. 12, inciso V, da Lei nº 9.250/95; arts. 7º, §§ 1º e 2º e 87, inciso IV do Decreto n.º 3.000/99 - RIR/99 e art. 21 da Instrução Normativa SRF no 15/2001.

Da mesma forma, a autoridade fiscal lançadora, confrontando o valor dos Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Jurídica declarados com o valor dos rendimentos informados pelas fontes pagadoras em Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), para o titular e/ou dependentes, constatou-se omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ 27.492,97, recebido(s) da(s) fonte(s) pagadora(s) relacionada(s) abaixo. Na apuração do imposto devido, foi compensado Imposto de Renda Retido (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ 824,78. Infração capitulada nos arts. 1º ao 3º e §§, 8º e 9º, da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990; arts. 5º, 6º e 33, da Lei nº 9.250, de 1995 e arts. 1º e 15, da Lei nº 10.451, de 2002.

Resta claro, nos autos, que a fonte pagadora, declarou em sua Declaração de Imposto de Renda na Fonte (DIRF) como sendo rendimentos tributáveis pagos o valor de R\$ 27.492,97, bem como que houve a glosa do valor de R\$ 684,68 pleiteados indevidamente a título de carnê-leão.

Como se vê a questão em discussão é eminentemente de matéria de prova. Ou seja, à questão está restrita em se saber se o recorrente, à época do fato gerador, ostentava a condição de ter ou não recebido tais valores.

Observa-se, que a autoridade julgadora de primeira instância concluiu, mediante a análise das provas apresentadas pelo recorrente, que os valores em discussão não foram em momento algum tributados, razão pela qual julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo voto, com a devida vênia do relator, adoto e transcrevo como justificativa do presente voto:

*O notificado alega que os valores informados pela Caixa Econômica Federal por intermédio de Declaração do Imposto de*

*Renda Retido na Fonte — DIRF são decorrentes de levantamento por alvará judicial fruto de ações diversas interpostas contra a União em favor de seus representados, ex-funcionários da extinta Caixa Econômica Estadual.*

*Do exame desses documentos, constata-se que grande parte é de ano-calendário diverso do lançado pela fiscalização qual seja, 2004. Os de fls. 09/18 e 62/65, são relativos aos anos-calendário 2005 e 2006.*

*Quanto aos demais documentos, verifica-se que não há relação direta entre os valores constantes nos alvarás judiciais com as transferências e depósitos bancários efetuados pelo escritório de advocacia no qual o notificado participa — Della, Giustina, Hoffmann & Vianna de Souza — em favor de pessoas apontadas como seus clientes.*

*Na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF emitida pela Caixa Econômica Federal consta que foram feitos os seguintes pagamentos: Maio/2004 — R\$ 4.342,82; Junho/2004 — R\$ 7.503,02 e Outubro/2004 — 15.647,13.*

*Às fls. 19/23 consta cópia de transferências bancárias efetuadas em 01/07/2004 que superam o valor informado pela CEF como pago nas competências maio e junho/2004. A CEF informou R\$ 4.342,82 e R\$ 7.503,02, relativamente a maio e junho de 2004, respectivamente, totalizando R\$ 11.845,84, e o notificado apresentou cinco TED's os quais totalizam R\$ 16.026,25.*

*Às fls. 24/41, foram anexadas cópias de 18 alvarás judiciais, emitidos em Maio/2004, autorizando levantamento dos valores depositados, totalizando R\$ 107.007,05.*

*As cópias de TED's de fls. 42/50 são relativas A. movimentação no mês dezembro de 2004.*

*Os recibos de quitação, de fls. 51 e 59, TED's de fls. 52/56 e comprovantes de depósitos bancários de fls. 57/58 e 61 são relativos 04/2004 (anteriores ao crédito informado pela CEF na DIRF).*

*O TED de fls. 66, efetuado em 01/06/2004, em favor de Rose Mari Mardini, corresponde ao valor de R\$ 11.680,24.*

*Os TED's de fls. 67/72, efetuados em Maio/2004, totalizam R\$ 35.736,03.*

*As cópias dos depósitos bancários de fls. 73 e parte das folhas 74/79, não tem identificação da data. Partes das cópias das folhas 74/78 são do ano de 2003.*

*Verifica-se que em nenhum momento há qualquer correspondência entre os valores levantados mediante alvará judicial ou transferidos mediante depósito ou transferência bancária com os valores informados pela CEF como pagos ao notificado.*

*Em vista disso, e em razão da falta de prova efetiva do alegado pelo notificado no sentido de que os valores informados pela CEF foram por ele recebidos como fruto das ações judiciais interpostas em favor de seus representados, deve ser mantida a omissão de rendimentos apurada pela fiscalização.*

*Melhor sorte não assiste ao notificado em relação à glosa do valor informado como pago a título carne-ledo. A fiscalização glosou o valor informado pelo notificado na declaração de ajuste anual — R\$ 684,68 — e, para fins de cálculo do imposto devido, aproveitou o valor informado pela CEF na DIRF — R\$ 824,78.*

*Considerando que os argumentos apresentados pelo notificado são insuficientes para elidir o lançamento, deve ser mantido integralmente o crédito tributário apurado.*

Ora, nesta fase recursal, não foi acostado nenhum documento comprobatório que confrontasse a decisão de primeira instância. O que se vê são meras alegações reprisando a peça impugnatória. Não existe prova irrefutável de que o recorrente tem razão em suas alegações, nada foi apresentado que comprovasse que a fonte pagadora tivesse cometido algum erro na DIRF apresentada.

Não é crível, que o recorrente não pudesse apresentar uma declaração da fonte pagadora assumido que houve um erro material na DIRF por ela apresentada, limita-se a alegações vagas, sem a devida comprovação, de que todos os valores recebidos por ele foram tributados e informado em sua Declaração de Ajuste Anual, quando a própria fonte pagadora informa que o recorrente recebeu de fato os R\$ 27.492,97 de rendimentos tributáveis.

É bem verdade, mesmo que a autoridade lançadora não tivesse comprovado com total certeza, ainda, sim cabia a recorrente, que recebeu as quantias demonstrar e comprovar que tais rendimentos já foram tributados ou que são rendimentos isentos e não tributáveis.

Assim, é de se deixar claro, que os agentes do Fisco têm, mais que direito, o dever de recorrer, quando for o caso, às declarações de rendimentos apresentadas pelos contribuintes, para analisar os rendimentos isentos e não tributáveis declarados, sempre que, por motivos mais diversos, entender que tais rendimentos são componentes da base de cálculo do imposto anual e as informações do contribuinte não se estribem em documentação hábil e idônea demonstrando o contrário.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso compete ao fisco proceder como fez. É óbvio, que o autuado tem que ter uma prova de que já submeteu estes rendimentos a tributação ou que não era passível de tributação por não ter recebido tais rendimentos.

Assim, vê-se o quão acertado foi o procedimento do Fisco, ao submeter os rendimentos questionados a tributação. Não haveria outra forma de se proceder senão essa, já que o contribuinte não apresentou nenhuma prova contundente que invalidasse o feito fiscal.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao logo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação.

Sendo assim, entendo que cabia ao recorrente comprovar o alegado, porque somente ele tinha condições de fazê-lo, razão pela qual mantenho a decisão da autoridade julgadora de Primeira Instância.

Por fim, cabe tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. n.º 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

*O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:*

*1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*

2. *representação* ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. *inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

(...).

*A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.*

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

*Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação*

(...).

*Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal*  
(...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse

princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto de Renda Pessoa Física é um tributo é calculado levando-se em consideração os rendimentos auferidos, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ainda, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann

CÓPIA

## **Declaração de Voto**