



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10803.720095/2011-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-008.465 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de outubro de 2020
Recorrente PEDRO DA ROCHA BRITES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2006

PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA E INVESTIGATIVA. FASE NÃO LITIGIOSA. FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. FASE LITIGIOSA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

O procedimento fiscal corresponde a uma fase pré-litigiosa, cuja natureza é inquisitória e investigativa. Cientificado da formalização da exigência fiscal, o sujeito passivo passa a ter direito na fase litigiosa ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do processo administrativo tributário.

AÇÃO FISCAL. DEMANDA DE ÓRGÃO EXTERNO. SELEÇÃO DO CONTRIBUINTE. REGULARIDADE.

A seleção da pessoa física submetida à ação fiscal observou as diretrizes traçadas para as atividades de fiscalização decorrentes de atendimento de demandas de órgãos externos, em caráter requisitório, em consonância com os atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

AÇÃO FISCAL. SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. DESIGNAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. LOCAL DE EXERCÍCIO DO AUDITOR FISCAL. IRRELEVÂNCIA.

O gerenciamento de atividades de fiscalização no âmbito da região fiscal não exclui a atribuição regimental do Superintendente da Receita Federal do Brasil para instituir equipes especiais de fiscalização e determinar a realização de trabalhos extraordinários nessa área. As atribuições do auditor-fiscal decorrem da lei, podendo exercê-las em qualquer parte do território nacional, desde que formalmente designado pela autoridade competente. É irrelevante o local de exercício do auditor-fiscal.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe cogitar de cerceamento do direito de defesa quando o auto de infração contém pormenorizada descrição dos fatos, instruído com os elementos de prova destinados à comprovação do ilícito tributário, tendo sido facultado ao contribuinte pedir vista dos autos e/ou extrair cópia integral dos termos e demais documentos que integram o processo administrativo.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATO GERADOR. SÚMULA CARF Nº 38.

O fato gerador imposto de renda, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

(Súmula CARF nº 38)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. LANÇAMENTO EM NOME DO EFETIVO TITULAR DOS RECURSOS FINANCEIROS.

Escoreito o lançamento fiscal em nome do efetivo titular dos valores creditados em conta de terceiro, quando os indícios colhidos no curso do procedimento fiscal são dotados de seriedade e convergência, ganhando, assim, força probante, capaz de gerar convicção que os recursos financeiros depositados na conta da progenitora do autuado pertencem a este, o que evidencia interposição de pessoa.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MULTA QUALIFICADA. MOTIVAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL.

Com base na motivação do ato administrativo, não restou demonstrada pela autoridade lançadora a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício até o importe de 150%, razão pela qual cabe afastar a qualificação da penalidade, reduzindo-a ao patamar básico em casos de lançamento de ofício, no percentual de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo e André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado).

Fl. 3 do Acórdão n.º 2401-008.465 - 2ª Sejl/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10803.720095/2011-51

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SP1), por meio do Acórdão n.º 16-40.695, de 09/08/2012, cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente a exigência do crédito tributário (fls. 420/440):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

DECADÊNCIA.

O fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física, por ser complexo com período anual, ocorre em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário. O objeto da homologação é o pagamento, ante a ausência do mesmo, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Art. 173, I, do CTN).

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A Lei n.º 9.430/1.996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

AÇÃO FISCAL. SELEÇÃO.

Os critérios de seleção de contribuintes para ação fiscal tem suas diretrizes traçadas mediante mecanismos internos e são inerentes à finalidade institucional da Receita Federal do Brasil que pode, através das Superintendências Regionais, determinar a realização de trabalhos específicos de fiscalização, inclusive sob requisição de órgãos externos, conforme conveniência e oportunidade da execução desses trabalhos. Sendo ato discricionário e não integram o rol de direitos subjetivos do sujeito passivo. Portaria RFB n.º 11.371/07.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento de defesa durante a verificação dos fatos, visto ser incabível tal alegação ante a ausência de litígio, na fase inquisitória, ou seja, antes da formalização da exigência fiscal cujo procedimento transcorreu com a regular e exaustiva intimação do contribuinte de todos os atos e ao final forneceu ao contribuinte todos os elementos para impugnação. CF/88 art.5º, LV.

COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO E LANÇAMENTO.

A competência para a fiscalização decorre de Lei e cabe ao Auditor Fiscal que a exerce mediante Mandado de Procedimento Fiscal. O gerenciamento das ações fiscais, não exclui da Superintendência da Região Fiscal a competência para a condução de atividades específicas de fiscalização emitindo Mandados atividade inserida no contexto da função institucional da Receita Federal. A repartição do domicílio tributário do sujeito passivo é competente para o Artigo 142, CTN, Lei 11.457/07, art. 6º, I, Decreto 70.235/72, art. 9º, 10 e 11.

DO CRITÉRIO TEMPORAL DA INCIDÊNCIA DO IRPF.

Os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos à tributação na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época. Art. 42, da Lei 9.430, IN 246/02.

IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. RELAÇÃO PESSOAL COM O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O contribuinte, na condição de detentor dos recursos financeiros de origem não comprovada é o sujeito passivo da obrigação tributária emergente, visto ser a pessoa que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Comprovado nos autos que o contribuinte determinou a transferência de recursos de origem não comprovada para a conta de terceiro, de forma a ocultar parte de sua movimentação financeira, fica sujeito à autuação na forma da legislação em vigor aplicável conforme as normas procedimentais da Receita Federal do Brasil. Art. 121, caput e parágrafo único, I do CTN, e Art. 42 da Lei 9.430/96.

SIGILO BANCÁRIO.

Permanecem protegidas por sigilo, nos termos do artigo 198 do Código Tributário Nacional, as informações obtidas mediante procedimento de fiscalização, nos termos do artigo 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2.001, não configurando violação.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Demonstrado nos autos que a omissão de receita ou de rendimentos, decorrem de prática reiterada em múltiplos exercícios, inclusive com declaração de rendimento ZERO, enseja aplicação da qualificação da multa de ofício por configurar. Art. 44, II da Lei 9.430/96.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual os seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

Impugnação Procedente em Parte

Extrai-se do Termo de Verificação e Conclusão da Ação Fiscal que foi lavrado **auto de infração** referente ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), acrescido de juros e multa de ofício qualificada, relativamente ao ano-calendário de 2006, decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, conforme demonstrativo integrante do lançamento fiscal (fls. 250/270 e 271/277).

A apuração dos depósitos bancários se deu através da conta 12.370-6, agência 3145, do Banco do Brasil S/A, de titularidade de Deolinda da Rocha Brites, genitora do contribuinte.

Segundo o agente tributário, os recursos creditados na conta de depósito pertencem ao filho, Pedro da Rocha Brites, o que evidencia interposição de pessoa, motivo pelo qual o lançamento foi realizado em nome deste último, com fundamento no § 5º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Além disso, a autoridade fiscal atribuiu a responsabilidade solidária pelo crédito lançado à progenitora do contribuinte, por força do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN). Ao ceder a conta bancária para movimentação de terceiros, restou caracterizado o inequívoco interesse comum na situação constitutiva do fato gerador.

Dada ciência da autuação aos devedores principal e solidário em 19/12/2011, apenas o filho impugnou a exigência fiscal (fls. 280/281 e 283/332).

Após apreciar a peça de impugnação, a maior parte do imposto lançado restou exonerada pela decisão de primeira instância, com exceção dos depósitos bancários com vinculação inequívoca a pessoas físicas e jurídicas do relacionamento do contribuinte, segundo descrito pela fiscalização. Quanto aos depósitos remanescentes, o acórdão manteve a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%.

Intimado por via postal em 02/05/2013 da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 23/05/2013, no qual repisa os argumentos de fato e de direito da sua impugnação para fins de reforma da decisão de piso. Confira-se a síntese das alegações recursais (fls. 441/443 e 444/494):

(i) invalidade da ação fiscal, por inobservância dos atos normativos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), sobretudo pelo descumprimento dos requisitos para seleção prévia de contribuintes a serem fiscalizados e a incompetência dos auditores fiscais responsáveis pela execução da ação fiscal;

(ii) nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa do recorrente, visto que a fiscalização foi desenvolvida à sua revelia, impedindo de conhecer os elementos existentes contra si para contestar os fatos;

(iii) erro de direito na determinação do fato gerador, considerando que a tributação dos valores, por força da lei, deve ser mensal, e não anual;

(iv) absoluta falta de produção probatória pela autoridade fiscal para imputar à pessoa do recorrente a infração de omissão de rendimentos tributáveis depositados na conta corrente de titularidade de sua genitora;

(v) a autuação está baseada em indícios e inferências, enquanto a existência de interposta pessoa demanda prova cabal dos fatos pela autoridade tributária; e

(vi) é indevida a aplicação da multa no percentual de 150%, por falta de descrição da conduta ilícita praticada pelo recorrente que autorize a exacerbação da penalidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminares

(i) Inobservância dos atos normativos

Como ressaltou o agente lançador, a ação fiscal teve origem em requisição pelo Ministério Público Federal, por movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados (fls. 250/251).

O recorrente foi alvo de procedimento específico de exame da movimentação bancária em contas de sua titularidade, que culminou com o lançamento de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação da origem, referente aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007 (Processo nº 10803.720016/2011-10).

No curso das investigações surgiram indícios de ilícitos tributários pela progenitora, Deolinda da Rocha Brites, decorrentes de inconsistências nas declarações periódicas, razão pela qual foi iniciada ação fiscal em seu nome.

Ao final dos trabalhos, o agente fiscal concluiu que o filho movimentou recursos financeiros que lhe pertenciam através da conta de titularidade da mãe, o que deu ensejo ao presente lançamento fiscal, relativo ao ano-calendário de 2006 (Processo nº 10803.720095/2011-51).

Na ótica do recorrente, não foi indicado em qual programa de fiscalização enquadrou-se o procedimento levado a efeito contra sua progenitora, o qual se converteu na autuação fiscal de que ora se cuida.

Por isso, restaria evidente o desvio de poder, com o que é absolutamente nulo o lançamento tributário dele decorrente, tendo em vista que a seleção do contribuinte foi determinada com inobservância dos atos normativos, não autorizada pelo Coordenador Geral de Fiscalização (Cofis).

Pois bem. Na época da abertura da ação fiscal, estava em vigor a Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, que tratava sobre planejamento de atividades fiscais e estabelecia normas para a execução de procedimentos fiscais no âmbito da RFB. Transcrevo o seu art. 1º:

Art. 1º O planejamento das atividades de fiscalização dos tributos federais, a serem executadas no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, será elaborado pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana) e pela Coordenação Especial de Vigilância e Repressão (Corep), no âmbito de suas respectivas áreas de competência, considerando as propostas das unidades descentralizadas da RFB, observados os princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade, da finalidade, da razoabilidade e da justiça fiscal.

§ 1º O planejamento de que trata este artigo consistirá na descrição e quantificação das atividades fiscais, de acordo com as diretrizes estabelecidas pelas Coordenações-Gerais e pela Coordenação Especial, nas respectivas áreas de competência.

§ 2º As diretrizes referidas no § 1º privilegiarão as ações voltadas à prevenção e ao combate à evasão tributária, bem como ao controle aduaneiro, e serão estabelecidas em função de estudos econômico-fiscais e das informações disponíveis ou a serem disponibilizadas para fins de seleção e preparo da ação fiscal, inclusive as constantes dos relatórios decorrentes dos trabalhos desenvolvidos pelas atividades de Pesquisa e Investigação.

§ 3º Observada a finalidade institucional da RFB, a realização de procedimentos fiscais, em cada período, para atendimento de demandas de órgãos externos com caráter requisitório, não poderá comprometer mais de vinte por cento da força de trabalho alocada em atividade de fiscalização, determinada com base na relação homem/hora.

§ 4º Em situações especiais, o Coordenador-Geral de Fiscalização, o Coordenador-Geral de Administração Aduaneira e o Coordenador Especial de Vigilância e Repressão poderão, no âmbito de suas respectivas áreas de competência e em caráter prioritário, determinar a realização de atividades fiscais, ainda que não constantes do planejamento de que trata este artigo.

O dispositivo cuida do planejamento de ações fiscais relacionadas à atividade fiscalizatória regular da RFB, cujas diretrizes do processo são definidas no ano anterior para execução no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro do ano seguinte. Com base na descrição e quantificação de ações fiscais, orienta-se o processo de seleção de contribuintes a serem fiscalizados pelo órgão fazendário.

A seleção de contribuintes é tarefa das unidades locais ou regionais, e não do órgão central, respeitadas as diretrizes da instituição para as atividades de fiscalização dos tributos federais.

Por outro lado, o próprio § 3º do dispositivo normativo faz alusão aos procedimentos fiscais para atender demandas específicas de órgãos externos, a exemplo do Ministério Público, hipótese que é autorizada o uso de uma força de trabalho não superior a 20% do efetivo alocado em atividades de fiscalização, calculado na relação homem/hora.

As determinações do Poder Judiciário ou requisições do Ministério Público para ações fiscais em contribuintes são atividades extraordinárias do órgão de fiscalização. São atendidas na medida do possível, após avaliação do interesse fiscal.

Por sua vez, a deflagração de ação fiscal em nome de um determinado contribuinte não impede a extensão da atividade de fiscalização a outras pessoas físicas ou jurídicas, quando constatados indícios de infrações vinculadas. Pelo contrário, é dever da autoridade fiscal aprofundar a investigação para esgotar a apuração dos possíveis ilícitos tributários conexos.

A Cofis é um órgão integrante da estrutura central da RFB responsável por gerenciar os procedimentos fiscais. Desse modo, a autorização a que alude o § 4º está voltada a outro contexto de fiscalização, quando existe necessidade de se determinar a realização de um conjunto de atividades fiscais, em delegacia, região fiscal ou mesmo em nível nacional, que foge ao escopo do planejamento definido para o ano-calendário. A toda a evidência, não é a hipótese dos autos.

Aparentemente, o recorrente pretende distorcer a interpretação dos atos normativos para obter êxito na tese de desvio de finalidade das ações fiscais. Porém, a abertura de procedimento de fiscalização pautou-se pela orientação normativa vigente, tanto formal quanto materialmente.

O agente fazendário deixou transparente na descrição dos fatos a motivação determinante da auditoria fiscal, descabido, por isso, falar em ausência de isonomia, impessoalidade ou imparcialidade do ato administrativo.

Em outro tópico, o atuado contesta a competência dos auditores fiscais que executaram o procedimento de fiscalização, dado que não exerciam suas atividades na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos (SP), responsável pelo seu domicílio fiscal.

Pois bem. A objeção é desprovida de fundamento. Conforme se depreende do relato fiscal, o procedimento de auditoria foi cumprido por integrantes de grupo especial de fiscalização, instituído pela Portaria SRRF/8ª RF n.º 13/2006, assinada pelo Superintendente da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, autoridade que possui jurisdição sobre todo o estado de São Paulo.

O Regimento Interno da RFB, aprovado por ato do Ministro de Estado, estabelece a competência das superintendências regionais, voltadas precipuamente para o gerenciamento das atividades executadas pelos órgãos locais a ela subordinados, a exemplo dos procedimentos de fiscalização.

Porém, não só, já que o órgão regional é dotado de competência para instituir equipes de fiscalização e determinar trabalhos extraordinários. Nesse sentido, o art. 293 do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF n.º 587, de 21 de dezembro de 2010, o qual reproduz atribuições previstas que já constavam em regimentos anteriores:

Art. 293. Aos Superintendentes da Receita Federal do Brasil incumbem, no âmbito da respectiva região fiscal, as atividades relacionadas com a gerência e a modernização da administração tributária e aduaneira e, especificamente:

(...)

XI - instituir equipes especiais de fiscalização e determinar a realização de trabalhos extraordinários de fiscalização;

(...)

Torna-se irrelevante a discussão sobre o local de exercício do auditor-fiscal, na medida em que o agente público poderá desempenhar suas atribuições previstas na lei em qualquer parte do território nacional, desde que formalmente designado pela autoridade competente.

Na verdade, muito provável que os integrantes do grupo de trabalho criado pela Portaria SRRF/8ª RF n.º 13/2006, responsáveis pela execução da fiscalização, fossem lotados ou em exercício nas diferentes unidades da região fiscal, como forma de racionalização e facilitação das atividades.

Os procedimentos fiscais são válidos mesmo que por servidor de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo (art. 9º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 70.235, 6 de março de 1972).

Na hipótese de prevenção da jurisdição e prorrogação da competência, sua aplicação restringe-se ao lançamento e ao julgamento. Os atos de preparo, de cobrança e outros continuam na competência da unidade encarregada pelo domicílio tributário do sujeito passivo, até para evitar alegações de cerceamento do direito de defesa.

Aliás, com a implantação do processo eletrônico, abriu-se a possibilidade de ampla reestruturação da atividade administrativa, com economia de recursos e aumento de eficiência, sem causar prejuízo às garantias dos contribuintes.

O apelo recursal parece desconhecer a estrutura do órgão fazendário ao dizer que atuante e julgador pertencem à mesma unidade administrativa, visto que as delegacias de julgamento, órgãos de deliberação colegiada em primeira instância, estão subordinadas diretamente ao órgão central.

A ação fiscal foi determinada por autoridade competente, em conformidade com a legislação, expedindo-se Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), nos termos da Portaria RFB nº 11.371, de 2007, e da Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011, que a sucedeu (fls. 05/06).

Por sinal, em razão de segundo exame das obrigações tributárias do ano-calendário de 2006, houve necessidade de autorização do próprio Superintendente da 8ª Região Fiscal, em observância ao prescrito no art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (fls. 222).

Destarte, por não restar comprovada a existência de vícios, não acolho as alegações de inobservância dos atos normativos.

(ii) Cerceamento de defesa

Alega o apelo recursal a nulidade do lançamento fiscal, por cerceamento do direito de defesa. Em síntese, além da falta de ciência do andamento da ação fiscal executada contra a sua mãe, posteriormente a ele direcionada, o recorrente afirma não teve acesso aos documentos necessários à sua defesa, de modo a permitir-lhe verificar a efetiva base de cálculo tributada.

Pois bem. O procedimento fiscal é uma fase meramente investigativa e inquisitória, que ocorre anteriormente à lavratura do auto de infração. Nele se colhem elementos e são analisados documentos e informações para reunir as provas imprescindíveis para motivar o lançamento do crédito tributário ou a aplicação de penalidade. Trata-se de uma etapa pré-litigiosa, preparatória para a constituição do crédito tributário, em que não há litigante nem acusado, tão somente investigado.

Em momento posterior surge o conflito de interesses, que se caracteriza pela resistência do contribuinte à pretensão da Fazenda Pública. É com a impugnação que se tem início à situação conflituosa. Em outras palavras, presente o caráter litigioso, estabelece-se o processo administrativo em sentido estrito.

Na fase procedimental, a autoridade fazendária não está obrigada a disponibilizar a íntegra do material colhido acerca das investigações em curso, tampouco precisa oferecer ampla oportunidade para manifestação e apresentação de justificativas sobre os fatos investigados, ou mesmo realizar as diligências requeridas pelo fiscalizado. É dizer, as investigações e as diligências em curso, ou finalizadas, não estão submetidas ao princípio do contraditório.

Após o lançamento, mediante a ciência da exigência fiscal, o sujeito passivo tem direito, propriamente, ao contraditório e à ampla defesa, nos termos estabelecidos no processo administrativo tributário. O direito ao contraditório e à ampla defesa é garantido pelo inciso LV do art. 5º da Carta da República de 1988 apenas aos litigantes em processo administrativo e judicial, bem como aos acusados em geral.

Com o início do procedimento fiscal em face de Deolinda da Rocha Brites, progenitora do contribuinte, restou excluída a espontaneidade de todos os envolvidos nas infrações tributárias, independentemente de intimação (art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Após investigações e diligências, lavrou-se o Termo de Constatação e Intimação Fiscal. Por meio desse documento, o contribuinte e sua mãe tiveram ciência de todos os fatos apurados no decorrer da ação fiscal, de forma cronológica e organizada, tais como origem do procedimento, intimações, respostas apresentadas, constatações e conclusões da autoridade tributária, concedido prazo a ambos para manifestação por escrito (fls. 223/239).

Na ocasião, mãe e filho foram intimados a comprovar as origens de alguns depósitos, sendo-lhe indicados, de forma individualizada, as datas e os valores dos créditos na conta bancária da genitora (fls. 233/235). O auto de infração nada mais fez do que repetir estes valores (fls. 260/261).

Em resposta à intimação, Deolinda da Rocha Brites disse apenas que os valores depositados em sua conta bancária não tinham relação com os negócios do seu filho. Quanto a Pedro da Rocha Brites, declarou que as conclusões da fiscalização eram absolutamente improcedentes e decorriam, exclusivamente, da sanha persecutória a que estava submetido. Nada esclareceu ou requereu (fls. 242/247).

Como se percebe da narrativa, regularmente intimado no curso do procedimento fiscal, o contribuinte não invocou falta de acesso ao conjunto probatório em que se apoiavam as afirmações e conclusões da autoridade fiscal. Pelo contrário, mostrou indiferença, pois tão só criticou os fatos a ele imputados, em um único parágrafo.

Após a ciência do auto de infração, surge a alegação de que a fiscalização cerceou seu direito de defesa por completo, em virtude da negativa de fornecimento de cópias dos elementos de prova indispensáveis para permitir-lhe verificar a licitude do lançamento e a efetiva base de cálculo do imposto exigido.

Efetivamente, durante a ação fiscal, não vislumbro que o contribuinte foi impedido de acessar os documentos obtidos pela fiscalização, com prejuízo à sua manifestação sobre os fatos narrados.

A resposta dada à autoridade fiscal não deixa dúvidas que não tinha a mínima intenção de confrontar extratos bancários com os valores apontados como de origem não comprovada, revelando que o apelo recursal contém um discurso meramente retórico, despido de credibilidade.

Para fins de defesa, não houve qualquer sonegação de provas, que estão todas disponíveis nas fls. dos autos. Quanto ao auto de infração, a descrição dos fatos vinculados à infração tributária é minuciosa, estruturada de forma clara, e acompanhada dos fundamentos legais do débito.

No prazo de trinta dias, contados da ciência do auto de infração, destinados à apresentação de contestação à exigência fiscal, o contribuinte poderia obter vista dos autos e/ou extrair cópia integral de termos, requisições, extratos bancários e demais documentos que integram o processo administrativo, restando-lhe garantido o conhecimento dos elementos probatórios colhidos pela autoridade fiscal.

A requisição e o atendimento pela instituição financeira com relação às informações sobre movimentação bancária de Deolinda da Rocha Brites, mãe do contribuinte, nos termos do art. 6º da Lei Complementar n.º 106, de 10 de janeiro de 2001, estão documentados nos autos (fls. 136/189).

Não constitui obstáculo ao direito de defesa o lançamento fiscal calcado em documentação bancária relacionada à sua mãe, sobretudo pela natureza da infração que lhe é imputada, ou seja, que é o beneficiário dos valores creditados na conta. Como já dito, o auto de infração contém pormenorizada descrição dos fatos, instruído com elementos de prova destinados à comprovação do ilícito tributário.

Quanto aos recursos financeiros pertencerem ao recorrente, utilizando a conta bancária da mãe, trata-se de questão de mérito.

Portanto, rejeito a nulidade por cerceamento de defesa.

Mérito

(i) Erro na determinação do fato gerador

Sustenta o recorrente erro no aspecto temporal do fato gerador do imposto lançado, porquanto a tributação foi efetivada com base no fato gerador de 31/12/2006, quando aplicável o fato gerador mensal, nos meses em que ocorridos os depósitos ou créditos bancários, por expressa determinação legal (art. 42, § 4º, da Lei n.º 9.430, de 1996).

Pois bem. Como regra geral no País, a tributação dos rendimentos da pessoa física deve ser medida a partir do conjunto da renda auferida durante o ano-calendário, independentemente dos pagamentos realizados a título de antecipação, em atendimento aos princípios da generalidade, universalidade e progressividade.

A tributação isolada e definitiva, no mês do recebimento dos rendimentos, deixando-se de empregar a tabela progressiva para incidir alíquotas fixas ou diferenciadas, constitui um critério excepcional na legislação tributária, com hipóteses expressamente estipuladas e delimitadas em lei, tais como aplicações financeiras e ganhos de capital.

O § 4º do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, está assim redigido:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

(...)

A despeito da redação da lei, ela não contempla um comando expresso de tributação exclusiva ou definitiva dos rendimentos no mês do crédito pela instituição financeira, com alíquota específica ou diferenciada, tampouco uma data de vencimento da obrigação tributária distinta da regra geral.

É dizer que não foi previsto pelo legislador uma sistemática de tributação diferente para a omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, estando sujeita à aplicação da tabela progressiva, que conduz ao ajuste anual. Sendo assim, o fato gerador do imposto de renda aperfeiçoa-se no dia 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

Tal linha de raciocínio, após longo debate, representa o entendimento consolidado no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme o verbete abaixo reproduzido:

Súmula CARF n.º 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Embora ciente da Súmula CARF n.º 38, o recorrente insurge-se contra ela, sob a justificativa que a interpretação não reflete, minimamente, a legislação de regência.

A pretensão encontra óbice na seara administrativa, até porque a inobservância de enunciado de súmula é causa de perda de mandato para o conselheiro (art. 45, inciso VI, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015).

(ii) Titularidade dos depósitos e interposta pessoa

Nesse tópico, o recorrente sustenta que a acusação de movimentação financeira pertencente a terceiro, que não o titular da conta bancária, demanda prova cabal pela administração tributária. Nada obstante, o lançamento fiscal tem fundamento em “inferências e indícios”, e não em provas, conforme exigência da lei.

Pois bem. Os depósitos bancários pertencem ao titular da conta bancária, salvo prova do uso da conta por terceiros (Súmula CARF nº32).

Tal interpretação encontra-se em harmonia com o texto do § 5º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

(...)

Com o propósito de evidenciar a interposição de pessoa, a produção probatória não está limitada à existência de prova direta da utilização da conta por terceiro. Com efeito, as provas indiretas igualmente conferem certeza jurídica bastante no âmbito tributário.

Não há impedimento para utilização de presunção simples pela autoridade fiscal para criar obrigações tributárias, desde que o contraditório e a ampla defesa sejam observados na fase do contencioso administrativo.

No curso do procedimento fiscalizatório, o agente fazendário identificou a presença de fatos conhecidos e decidiu tomá-los, segundo seu convencimento fundamentado, como indícios da existência de fato jurídico tributário relevante indiretamente conhecido, produzindo o enunciado presuntivo individual e concreto.

A partir de raciocínio lógico, deduziu que parte dos valores creditados na conta da progenitora pertencia ao seu filho, ora recorrente, e promoveu o lançamento em nome deste último, na condição de efetivo beneficiário dos recursos financeiros.

As alegações da peça de impugnação foram acolhidas parcialmente pelo acórdão de primeira instância, que decidiu que o acervo probatório trazido aos autos pela autoridade fiscal não era capaz de respaldar a integralidade do lançamento tributário.

Segundo a decisão recorrida, partindo-se da quantia de R\$ 99.498,76, correspondente a 20 (vinte) depósitos realizados na conta bancária da genitora, comprovadamente oriundos de pessoas físicas e jurídicas que mantinham relação comercial com o filho, não era possível inferir com segurança que todos os demais 74 (setenta e quatro) depósitos, que somavam R\$ 843.907,78, também pertenciam a ele.

Embora plausível o raciocínio da fiscalização que levou à formação da base de cálculo do auto de infração, afigurava-se temerário estender ao filho a titularidade de todos os créditos bancários que não tiveram a origem comprovada na conta bancária da mãe, na acepção de procedência e natureza. Desse modo, a decisão de piso manteve apenas a omissão de rendimento de R\$ 99.498,76.

Na minha avaliação, quanto ao saldo remanescente, mantido pelo acórdão recorrido, os indícios colhidos pela fiscalização são dotados de seriedade e convergência, ganhando, assim, força probante, sendo hábil para gerar convicção que os recursos financeiros depositados na conta da mãe pertencem ao filho.

A movimentação bancária em conta de titularidade do filho para os anos-calendário de 2005 a 2007 foi alvo de ação fiscal, praticamente simultânea, tendo como resultado o lançamento por falta de comprovação da origem dos depósitos bancários, formalizado através do Processo nº 10803.720016/2011-10.

Em julgamento neste Tribunal Administrativo, o imposto de renda lançado foi mantido integralmente, no seu valor original, exceto para o ano-calendário de 2005, em que acolhida a decadência do crédito tributário (Acórdão nº 2201-001.993, de 19/02/2013).

No presente caso, a fiscalização detalhou uma malha de relacionamento empresarial, inclusive com participação societária do recorrente. Por ocasião do exame das contas bancárias do filho, restaram identificados depósitos de seus clientes e parceiros, por meio de pessoas jurídicas e físicas. Na conta bancária da mãe, também se detectou créditos dessas mesmas pessoas vinculadas à atividade comercial do filho (fls. 262/268).

Para o lançamento original, referente ao ano-calendário de 2006, a quase totalidade dos depósitos bancários sem identificação da origem na conta da progenitora está concentrada no mês de setembro. Com relação ao valor remanescente de R\$ 99.498,76, os créditos em conta dizem respeito a lançamentos em dois dias consecutivos nesse mês (fls. 258/261 e 436).

Tais fatos mostram que os depósitos não identificados escapam ao perfil da movimentação bancária da titular da conta corrente ao longo do ano-calendário, revelando a atipicidade dos créditos. Porém, agindo com falta de transparência, mãe e filho nada esclareceram sobre a natureza dessas operações.

Ressaltou a autoridade lançadora que foi constatada, no decorrer dos trabalhos, uma diminuição da movimentação bancária nas contas de titularidade do filho, enquanto, no mesmo período, havia aumento dos depósitos na conta bancária da mãe, incompatível com os rendimentos declarados no ano-calendário.

Em que pese a investigação e os pedidos de esclarecimentos, não se obteve explicação lógica para os depósitos das empresas na conta bancária da mãe, dado que a genitora é aposentada, com idade avançada e não há indícios que mantém vínculo societário e/ou relação comercial com as pessoas jurídicas e/ou físicas.

É oportuno destacar que o contribuinte fez as seguintes ponderações na impugnação, reproduzidas no recurso voluntário (fls. 478):

(...)

6.2.6 Com outras palavras, estabeleceram, **por indução**, que **11,79%** dos depósitos (**R\$ 99.528,76**) apresentavam "**inferências e indícios**" suficientes para caracterizar como pertencentes ao **RECORRENTE todos** os depósitos efetivados na conta-corrente de **DEOLINDA (R\$ 843.907,78)**, do que, necessariamente, decorrem as seguintes indagações:

a) não lhes ocorreu que os cheques depositados na conta-corrente de **DEOLINDA**, no montante de **R\$ 99.498,76**, correspondiam, simplesmente, a transferências que o **RECORRENTE**, na condição de filho, repassava à sua mãe, ou,

b) ainda que cientes das idades de **DEOLINDA (82)** e **JOAQUIM (89)**, não lhes ocorreu que, em face do tempo decorrido entre a data dos eventos e o momento em que foram intimados, não tivessem, efetivamente, condições de explicar o modo como se deu a transferência, deste para aquela, da quantia de **R\$ 670.000,00**, cujos esclarecimentos por eles prestados informavam ter sido em moeda corrente?

(...)

O acórdão de primeira instância tomou as palavras da alínea “a” como uma prova que os depósitos no montante de R\$ 99.498,76 tinham origem nas operações comerciais do filho. Contudo, o recorrente rechaça a interpretação, eis que, em momento algum, afirmou que os valores correspondiam a transferências para a conta bancária de sua mãe. Segundo declara, o propósito foi apenas chamar a atenção para diferentes alternativas.

A justificativa é pouco convincente, até porque as peças processuais estão assinadas por advogado, de modo que é de supor um texto com toda a prudência necessária para transmitir a mensagem de maneira unívoca.

De qualquer forma, o discurso do contribuinte é substancial para atestar, pelo menos, a forte probabilidade dos fatos descritos pela autoridade fiscal no tocante à origem dos depósitos no total de R\$ 99.498,76 em conta da progenitora do recorrente, vinculados diretamente às atividades empresariais do filho e, portanto, a ele pertencentes.

Reclama o recorrente que a fiscalização não demonstrou o repasse dos valores depositados na conta da mãe para o seu filho. É inconcebível, afirma, que determinada conta bancária, tida como “laranja”, somente recebe depósitos, ausente a utilização dos valores pelo seu real beneficiário.

No entanto, como bem asseverou a decisão de piso, as circunstâncias apontadas não levam à conclusão pretendida pelo interessado, uma vez que a titular da conta bancária também não utilizou os recursos financeiros, que continuaram disponíveis até o seu beneficiário decidir exaurir a operação.

Para caracterizar a existência de interposta pessoa, não é indispensável, em qualquer caso, a prova do fluxo financeiro dos recursos para a pessoa apontada como efetivo titular dos valores creditados na conta bancária.

Na presente situação, o vínculo familiar entre mãe e filho e a idade avançada da titular da conta bancária justificam uma relação de confiança na qual ela não se opõe aos depósitos de recursos financeiros pertencentes ao filho na sua conta, de modo que o real beneficiário pode esperar o momento apropriado para movimentar e dispor dos valores creditados.

Em visto de tudo, escorreito o lançamento em nome do recorrente pelo crédito tributário decorrente de depósitos bancários em conta de terceiro, que totalizam a importância de R\$ 99.498,76.

(iii) Multa Qualificada

Quando se constata movimentação bancária de recursos em conta bancária de interposta pessoa, é cabível a qualificação da multa de ofício, mesmo nos lançamentos em que se apura omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada (Súmula CARF n.º 34).

Contudo, para a correta avaliação do caso concreto é imprescindível verificar as razões expostas pela autoridade fiscal para aplicação da multa de 150%, de sorte a evitar decisões que inovem no lançamento.

Transcrevo as palavras da fiscalização (fls. 268):

(...)

DA APLICAÇÃO DA MULTA DE 150%

27- Com relação às multas de ofício que estão sendo aplicadas (150% , conf. art. 957, inc. II — RIPJ99), sobre o imposto devido, a qualificação se fez presente devido à conduta de omissão, reiterada de rendimentos, na maioria dos meses dos anos-calendário de 2006 e 2007. Tal atitude faz com que o contribuinte praticasse dolo, com intuito de deixar de recolher o Imposto de Renda devido.

28 - A exigência da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), também está fundamentada no art. 4º, inciso II da Lei 8.218/1991 e ad. 44, §1º. da Lei 9.430/1996 c/c art. 106, inciso II, "c" da Lei 5172/1966, que prevê o agravamento em duplicação da multa de ofício de 75%, nos casos previstos/frio art, 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

(...)

Resta claro que a autoridade lançadora invocou como fundamento a prática reiterada de omissão, repetida em diferentes meses dos anos-calendário de 2006 e 2007.

Não está assentada a qualificação da multa de ofício na conduta do contribuinte de movimentar recursos em conta corrente de interposta pessoa, com o fim de ocultar renda e reduzir o pagamento do tributo, resultando na omissão dolosa de valores na sua declaração de rendimentos. Por certo, é curiosa a motivação do ato administrativo, considerando os fatos apurados e descritos pela autoridade fiscal para exigir o imposto.

O lançamento fiscal foi feito com base em presunção de omissão de rendimentos, apoiado em provas indiretas. A decisão de primeira instância exonerou em grau definitivo a maior parte do crédito tributário, restando tão somente depósitos bancários no único mês de setembro de 2006.

Além disso, no lançamento relativo às contas bancárias de titularidade do próprio contribuinte, Pedro da Rocha Brites, a multa de ofício restou desqualificada, reduzindo-se a penalidade ao percentual de 75%, por falta de prova do evidente intuito de fraude (Acórdão n.º 2201-001.993, de 19/02/2013).

Uma vez debilitada a tese de conduta dolosa e reiterada, nos termos apontados pela fiscalização, ganha relevância o entendimento sumulado que a simples omissão de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício:

Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Assim, levando em consideração a motivação do ato administrativo, cabe afastar a qualificação da penalidade imposta, com redução do percentual da multa de ofício ao patamar básico de 75%.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para desqualificar a multa de ofício, com redução ao percentual básico de 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess