



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10140.001794/2003-39
Recurso nº 154.447 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.206 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2009
Matéria IRPF
Recorrente HABIB REZEK JÚNIOR
Recorrida 2ª TURMA DRJ CAMPO GRANDE (MS)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998

NULIDADE AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Descabida a arguição de nulidade do procedimento fiscal, quando se constata que o auto de infração contém todos os elementos necessários à perfeita compreensão das razões de fato e de direito que fundamentaram o lançamento de ofício e o sujeito passivo teve conhecimento dos documentos que o embasaram.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998

DEPÓSITO BANCÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ESPÓLIO.

A obrigação de comprovar a origem dos depósitos bancários, para efeito do disposto no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, é do titular da conta corrente, não havendo como imputar ao espólio ou aos herdeiros a obrigação de comprovar depósitos feitos à época que o contribuinte era vivo e o único responsável pela movimentação financeira.

Entretanto, a comprovação da origem dos depósitos efetuados na conta do *de cujus* no período compreendido entre a abertura da sucessão até a data do formal de partilha, cabe ao espólio, representado pela inventariante.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso, não se aplica aos lançamentos efetuados com base na presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

JUROS DE MORA. TAXA SELIC

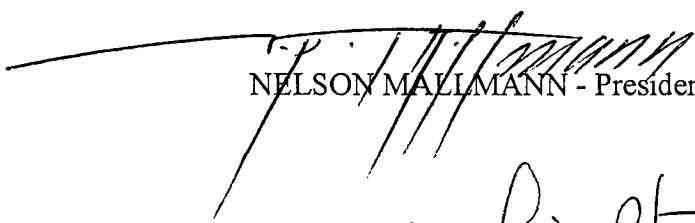
A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios dos débitos para com a Fazenda Nacional passaram a ser equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, de acordo com precedentes já definidos pela Súmula nº 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes, vigente desde de 28/07/2006.

Preliminares rejeitadas.

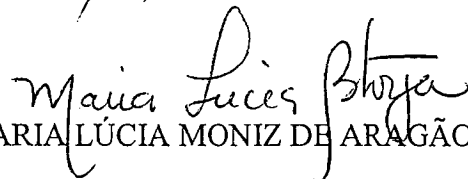
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir o imposto devido pelo contribuinte para R\$ 30.660,23.



NELSON MALLMANN - Presidente.

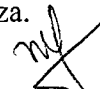


MARIA LÚCIA MONIZ DE ARAGÃO CALOMINO ASTORGA

Relatora

EDITADO EM: 08 FEV 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann (Presidente da Turma) Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior, e Gustavo Lian Haddad (Vice-Presidente). Ausente, justificadamente, Heloisa Guarita Souza.



Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 141 e 142 - volume I, integrado pelos demonstrativos de fls. 143 a 145 - volume I, pelo qual se exige a importância de R\$128.178,60, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício de 10% e juros de mora, em virtude da apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, ano-calendário 1998.

DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se resumido na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 142 - volume I, nos seguintes termos:

Em decorrência da fiscalização do espólio de Habib Rezek, CPF nº 013.195.588-87, apurou-se omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme demonstrativo denominado DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA, que fica fazendo parte integrante deste auto de infração.

Em consequência, a falta dessa comprovação traz repercussões de ordem tributária sobre os herdeiros do sr. Habib Rezek.

Assim, intimamos o Sr. Habib Rezek Junior para apresentar as contra-razões para a desconstituição dos juízos de valor levantados por esta fiscalização, assegurando o contraditório e a ampla defesa.

Em resposta, o contribuinte apresentou a correspondência de 14/07/2003 apontando que no levantamento fiscal constam valores em duplicidade perfazendo um valor total de R\$ 69.236,00.

Aceitou-se, parcialmente, as alegações do contribuinte em sua correspondência, para, também, excluir da tributação os valores de R\$ 43.063,00 e R\$ 181.091,00, devidamente comprovados, cabendo observar que o crédito de 09/02/1998 na conta corrente bancária 76142-7 é de R\$ 2.000,00.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada pelo contribuinte às fls. 184 a 205 - volume I, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campo Grande (MS) julgou procedente em parte o lançamento, proferindo o Acórdão nº 04-10.099 (fls. 238 a 250 - volume I), de 04/08/2006, assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

Ementa: PRELIMINAR DE 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, afastam-se as preliminares de nulidade argüidas.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância a apreciação de argüições de ilegalidade/inconstitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do Poder Judiciário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracteriza-se omissão de rendimentos, a existência de valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ESPÓLIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SUCESSORES. PENALIDADES.

Inexiste previsão legal para aplicação de multa, seja ela moratória ou de ofício, contra os sucessores e o cônjuge meeiro, quando a infração cometida pelo de cujus for apurada após a abertura da sucessão. A cobrança de penalidades não ultrapassa os limites do espólio para atingir os sucessores após a partilha.

A decisão *a quo*, diante das informações complementares trazidas em sede de impugnação, **excluiu do montante tributável os depósitos nos valores de R\$69.984,00 e R\$76.202,50, efetuados em 17/03/1998 e 22/06/1998, respectivamente (fl. 246 – volume I) e afastou a aplicação da multa de 10% sobre o valor remanescente do imposto apurado.**

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Notificado do Acórdão de primeira instância, em 15/08/2006 (vide AR de fl. 256 - volume II), o contribuinte interpôs, em 04/09/2006, tempestivamente, o recurso de fls. 259 a 271 - volume II, firmado por seus procuradores (conforme instrumento de mandato de fl. 272 – volume II, no qual, após breve relato dos fatos, apresenta as razões de sua irresignação a seguir sintetizadas.

1. Argüi a nulidade do Auto de Infração por falta de motivação do ato, pois entende que omissão de receitas e rendimentos não pode ser fato gerador do imposto, mas sim a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendas e proventos de qualquer natureza. Transcreve jurisprudência e doutrina.
2. Alega que houve irregular quebra do sigilo bancário quando a Receita Federal exigiu do recorrente a apresentação dos extratos de todas as suas contas bancárias no período, pois apenas a conta do Bradesco de nº 6314-2 tinha como titulares o recorrente e seu falecido pai, pois somente o espólio era objeto de fiscalização. Assim, os agentes fiscais não

estavam autorizados a invadir os dados bancários do recorrente e somente o Poder Judiciário poderia requisitar às instituições financeiras à quebra do sigilo. Requer, assim, a anulação do Auto de Infração. Cita doutrina sobre o assunto.

3. Sustenta que depósito bancário, mesmo com o advento da Lei nº 9.430, de 1996, por si só, não constitui fato gerador do imposto de renda, sendo necessário prova cabal e robusta de que ele foi utilizado como renda consumida. Invoca a Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos – TRF, que dispõe ser ilegítimo lançamento arbitrado com base apenas em extrato bancário. Conclui afirmando a presente autuação só seria admissível se fosse comprovado o nexo causal entre os depósitos e o fato que representasse a suposta omissão de rendimentos, o que não ocorreu. Cita precedentes administrativos e doutrina para corroborar seu entendimento.
4. Entende não ser justo que o recorrente seja penalizado por não conseguir comprovar todos os depósitos bancários feitos em 1998, relativamente às transações realizadas por seu pai, já falecido.
5. Por fim, discorda da aplicação da taxa SELIC, alegando ter esta caráter remuneratório e não moratório, violando o limite previsto no art. 161 do Código Tributário Nacional que fixou as taxas de juros a 12%, ou seja, 1% ao mês.

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 02, sorteado e distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 16/12/2008, veio numerado até à fl. 381 - volume II (última).

WJ

Voto

Conselheira MARIA LÚCIA MONIZ DE ARAGÃO CALOMINO
ASTORGA, Relatora

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

1 Nulidade do Auto de Infração

Como preliminares, o contribuinte argúi: (i) a falta de motivação do Auto de Infração, porque omissão de receitas e rendimentos não pode ser fato gerador do imposto; e (ii) houve a irregular quebra do sigilo bancário quando a Receita Federal exigiu do recorrente a apresentação dos extratos de todas as suas contas bancárias no período, pois somente o espólio era objeto de fiscalização.

No tocante à falta de motivação do Auto de Infração (**item i**), quanto se fala “omissão de rendimentos” quer-se dizer “falta de declaração de rendimentos” e, sendo estes rendimentos de natureza tributável, temos o fato gerador do imposto. No presente caso, o fato gerador é a omissão de rendimentos tributáveis caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a qual se encontra perfeitamente descrita no Auto de Infração (fl. 142 – volume I), não havendo, portanto, que se falar em falta de motivação do lançamento.

Da mesma forma, não procede a alegação de quebra do sigilo bancário do contribuinte (**item ii**), pois os extratos bancários foram fornecidos diretamente pela inventariante na fiscalização do espólio. Observa-se, ainda, que a conta do Bradesco de nº 6314-2, pelos extratos juntados às fls. 89 a 103 do Anexo I consta apenas o nome do *de cujus*, não havendo qualquer indicação de que a conta seria conjunta.

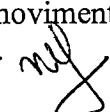
Outrossim, existindo ação fiscal em nome do contribuinte, regularmente instaurada pelo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 01.4.01.00-2003-00350-0, poderia a fiscalização solicitar todas as informações que julgasse necessária a verificação do cumprimento das obrigações tributárias inclusive solicitar informações a respeito de sua movimentação financeira própria, sem que isso significasse quebra irregular do sigilo bancário.

Destarte, superadas as preliminares, passá-se a análise do mérito

2 Presunção de omissão com base em depósito bancário de origem não comprovada

O contribuinte alega que: (i) depósitos bancários, por si só, não constitui fato gerador do imposto de renda, sendo necessário prova cabal e robusta de que ele foi utilizado como renda consumida; e (ii) não pode ser penalizado por não conseguir comprovar todos os depósitos bancários feitos em 1998, relativamente às transações realizadas por seu pai, já falecido.

Inicialmente, impõe-se fazer uma retrospectiva da legislação, no que diz respeito ao uso da movimentação financeira como base para a caracterização de omissão de rendimentos (**item i**).



Antes da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, não existia disposição legal específica sobre o uso da movimentação financeira como caracterizadora de omissão de rendimentos. Havia um entendimento de que depósitos bancários de origem não comprovada poderiam configurar acréscimo patrimonial a descoberto (art. 52 da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, c/c art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN e art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 1988) ou sinais exteriores de riqueza (art. 9º da Lei nº 4.129, de 14 de julho de 1965), duas hipóteses de presunção de omissão de rendimentos.

No caso de tributação embasada na presunção de acréscimo patrimonial a descoberto, a movimentação bancária era considerada, por um lado, uma aplicação (os depósitos) e, por outro, uma fonte de recursos (os saques), fazendo parte de um demonstrativo que cotejava todas as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos e, caso fosse constatada a existência de acréscimo patrimonial a descoberto, presumia-se a ocorrência de omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte justificar a origem de tais incrementos com rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva. Na prática utilizava-se o saldo inicial como recurso, e o saldo final, como aplicação, já que a diferença entre eles equivale à diferença entre o total dos depósitos e o total dos saques do mesmo período.

Os depósitos bancários poderiam, ainda, servir de base para presumir rendimentos omitidos, diante da constatação de sinais exteriores de riqueza evidenciadores de renda auferida ou consumida, não submetida à tributação. Neste caso, o somatório puro e simples dos valores depositados cujas origens não fossem justificadas não era suficiente para caracterizar a omissão de rendimentos, **sendo necessário constatar a existência de sinais exteriores de riqueza que evidenciasse a renda auferida ou consumida.**

A Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos foi editada nesta época, em que não existia uma presunção legal que versasse expressamente sobre omissão de rendimentos com base na movimentação financeira do contribuinte, considerando ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base **exclusivamente** em extratos ou depósitos bancários.

Em seguida, promulgou-se o Decreto-lei nº 2.471, de 1º de setembro de 1988, a seguir reproduzido, determinando o cancelamento dos processos referentes a crédito tributário decorrente de valores arbitrados com base **exclusivamente** em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários, conforme disposto em seu art. 9º, inciso VII:

Art. 9º Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

[...]

VII - do Imposto sobre a Renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

~~Infer-se, assim, que a partir do Decreto-lei nº 2.471, de 1988, o lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto decorrente de simples movimentação financeira, deixou de ser exigível, visto que se baseava apenas em valores extraídos de documentos bancários (depósitos, saques ou diferenças entre saldos). Desta forma, a apuração de omissão de~~

WJ

rendimentos a partir da movimentação financeira passou a ter fundamento apenas no art. 9º da Lei nº 4.729, de 1965 (constatação de sinais exteriores de riqueza) que vigorou até a edição da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, que revogou expressamente este dispositivo legal, definindo com mais clareza em que termos os sinais exteriores de riqueza poderiam ensejar a tributação de omissão de rendimentos.

Com a edição da Lei nº 8.021, de 1990, os depósitos bancários de origem não comprovada passaram a configurar expressamente como hipótese de omissão de rendimentos, desde que fosse estabelecido um nexo de causalidade entre tais depósitos e fatos concretos ensejadores do ilícito, conforme disposto em seu art. 6º, *in verbis*:

Art. 6º O lançamento do ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do imposto de renda em vigor e do imposto de renda pago pelo contribuinte.

§ 3º - Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º - No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§ 5º - O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 6º - Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

O legislador deixa claro que os depósitos bancários podem ser utilizados para fins de apuração de omissão de rendimentos, contudo, nos estritos termos do §5º e do *caput* do artigo acima transcrito, ou seja, não basta apenas constatar a existência dos depósitos, mas deve-se estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre estes depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse ter dado ensejo à omissão de rendimentos.

Na realidade, a Lei nº 8.021, de 1990 nada mais fez do que consolidar, de forma explícita, o tratamento tributário a ser aplicado aos depósitos bancários de origem não justificada e que já vinha sendo adotado tendo em vista a presunção de omissão de rendimentos com base em sinais exteriores de riqueza, nos termos do art. 9º da Lei nº 4.729, de 1965 (só revogado pela própria Lei nº 8.021, de 1991), e o disposto no Decreto-Lei nº 2.471, de 1988 (9º, inciso VIII) que excluía do campo de incidência do imposto de renda os montantes arbitrados com base **exclusivamente** em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

Entretanto, a remissão do contribuinte à Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso, não o socorre, eis que foi editada antes da vigência da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que alterou novamente as normas para a tributação de depósitos bancários.

Com o advento da Lei nº 9.430, de 1996, criou-se **uma presunção mais sumária** que atribui ao fisco a **simples constatação da existência de depósitos bancários não justificados** pelo contribuinte, para que se estes sejam tributados como omissão de rendimentos, como se observa pelo teor do art. 42 do referido diploma legal:

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.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

[...] (grifou-se)

De acordo com o dispositivo acima transcrito, basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origens não comprovadas para que se presuma, até prova em contrário, a carga do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção legal do tipo *juris tantum* (relativa), e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

No se refere aos precedentes administrativos mencionados pelo recorrente, cabe lembrar que estas decisões não têm caráter vinculante, valendo apenas entre as partes, existindo jurisprudência administrativa mais recente corroborando nosso entendimento. A exemplo, cite-se:



DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Presume-se a omissão de rendimentos sempre que o titular de conta bancária, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996). (Acórdão nº 104-22.356, de 25/04/2007).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários, cuja origem em rendimentos já tributados, isentos e não tributáveis o sujeito passivo não comprova mediante prova hábil e idônea. (Acórdão nº 106-16.142, de 28/02/2007)

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. (Acórdão nº 102-48.047, 08/11/2006).

DEPÓSITO BANCÁRIO – OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. (Acórdão CSRF nº 00.259, de 12/09/2006)

Demonstrada, assim, a legalidade do lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

Resta agora examinar a questão relacionada à sujeição passiva, uma vez que o lançamento decorre de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, apurada na fiscalização do espólio de Habib Rezek, cujo crédito tributário, em parte (50%), está se exigindo do contribuinte na qualidade de herdeiro.

Compulsando-se os elementos que compõe os autos, importa destacar:

1. A ação fiscal foi iniciada em nome do espólio, conforme Representação Fiscal de fls. 2 a 7 do Anexo I, no curso da qual a inventariante, Sra. Dyrce Rezek (vide fl. 165 do Anexo I), foi intimada a apresentar os extratos das contas bancárias em nome do *de cujus*, movimentadas no ano-calendário 1998, bem como justificar a origem dos recursos nelas depositados (fls. 12, 13, 14, 17, 19, 20, 21 e 26 do Anexo I). As respostas da inventariante bem como todos os documentos por ela fornecidos encontram-se no Anexo I deste processo.
2. De acordo com informação prestada pela inventariante, os valores que ingressaram na conta corrente do espólio decorrem da atividade rural exercida por seu marido em vida (fls. 15 e 16 do Anexo I).
3. Analisando a documentação apresentada pela inventariante, remanesceram sem comprovação os depósitos relacionados às fls. 5 a 7



do Anexo I, totalizando R\$1.233.938,01 (fl. 8 do Anexo I), sendo formalizada a Representação de fls. 3 a 7 do Anexo I, a fim de fossem abertas fiscalizações em nome dos herdeiros, Srs. Habib Rezek Júnior e Marco Antonio Rezek.

4. A abertura da sucessão ocorreu em **21/06/1998**, conforme Certidão de Óbito anexada à fl. 162 do Anexo I, e o encerramento do espólio, em **04/08/1998**, de acordo cópia da sentença homologando o formal de partilha, anexada à fl. 237 do Anexo I.
5. No presente lançamento foram tributados valores depositados nos meses de janeiro a setembro de 1998, ou seja, antes da abertura da sucessão e após a homologação do formal de partilha.

Como se sabe, o espólio é pessoalmente responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão (art. 131, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN), bem como os herdeiros e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação (art. 131, inciso II, do CTN). Esta responsabilidade abrange não só os créditos tributários definitivamente constituídos até a abertura da sucessão, mas também os em curso de constituição ou posteriormente constituídos, **desde que relativos a obrigações tributárias surgidas antes da morte do contribuinte**, no caso do espólio, e **antes da data da partilha**, no caso dos herdeiros e meeiros, nos termos do art. 129 do CTN.

O espólio existe entre a data da abertura da sucessão até a data da partilha, sendo o inventariante responsável solidário pelos tributos por ele devido (espólio) neste período (art. 134, inciso IV do CTN). Encerrado o inventário, eventuais créditos tributários devidos pelo espólio passam a ser de responsabilidade dos herdeiros e do cônjuge meeiro, limitados ao montante do quinhão do legado ou da meação.

Para que a presunção de omissão de rendimentos, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, se aperfeiçoe é necessário que o(s) titular(es) da conta seja(m) previamente intimado(s) a comprovar a origem dos depósitos. Ou seja, cabe ao fisco identificar os depósitos bancários de origem não comprovada e intimar o contribuinte a sobre eles se manifestar com o fim de cumprir o encargo que a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 lhe transfere. Em se tratando de conta conjunta, é entendimento pacificado neste Tribunal, que a falta de intimação prévia de um dos titulares acarreta a improcedência do lançamento referente aos créditos efetuados nesta conta.

Assim, diferentemente de outras infrações, a presunção de omissão de rendimentos baseada em depósitos bancários de origem não comprovada tem como requisito fundamental a intimação prévia do titular da conta, sem a qual ela não se conforma.

No caso de procedimento fiscal instaurado após a morte do contribuinte, tendente a averiguar a regularidade dos depósitos efetuados em contas de titularidade do *de cujus*, há que se fazer uma divisão temporal quanto a responsabilidade pela comprovação da origem destes depósitos: depósitos efetuados antes e depois da abertura da sucessão.

Visto que o titular da conta, antes da abertura da sucessão, era o *de cujus*, é a ele a quem se deve imputar o ônus de comprovar a origem dos depósitos efetuados até sua morte, não se podendo transferir tal responsabilidade ao espólio. Assim, sendo a intimação

nel
11

neste caso materialmente impossível, a presunção vista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não se aperfeiçoa em relação aos depósitos efetuados à época em que o contribuinte era vivo.

Corroborando nosso entendimento, também já se manifestou a Ilustre Conselheira Heloísa Guarita Souza, a quem peço vênia para transcrever um trecho do voto constante do Acórdão nº 104-22.290, de 28/03/2008, quando foi apreciada situação semelhante:

É pacífico que a tributação dos depósitos bancários de origem não comprovada trata-se de uma presunção relativa, legalmente autorizada, mas que depende, primeiro, da não comprovação por parte do titular da conta bancária, depois de devidamente intimado, da origem de tais depósitos. Mas, ressalte-se que é elemento essencial, componente da norma, a prévia intimação do titular da conta bancária. Tanto assim que, quando a conta é conjunta, a jurisprudência desse Conselho já firmou entendimento de que também ele deve ser intimado para fazer essa comprovação, sob pena de improcedência da autuação quanto à parte não intimada ou se tal fato não foi levado em conta.

No caso concreto, a hipótese normativa é de materialização impossível, haja vista que o titular das contas bancárias autuadas já era falecido antes mesmo do início da fiscalização. Para essa obrigação, não se transfere o inventariante ou o espólio, uma vez que com o “de cujus” não se confundem.

Ora, se é faticamente impossível intimar o titular da conta bancária para comprovar a origem dos depósitos bancários, porque falecido, não há como materializar a hipótese de incidência tributária prevista no artigo 42, supra-transcrito, tendo em vista o princípio da legalidade tributária. Caso contrário, estar-se-á transformando uma presunção relativa em presunção absoluta, ao se tomar a totalidade dos depósitos como não comprovados.

Sob outra ótica, estar-se-á violando o princípio da legalidade ao se dirigir a intimação –elemento essencial da norma jurídico-tributária do artigo 42 – para a inventariante, já que ela não se confunde com o “de cujus”.

A responsabilidade tributária por sucessão somente estaria presente, mesmo considerando que os fatos motivadores da autuação são anteriores ao falecimento do contribuinte, se fosse material e autonomamente possível a aplicação da regra legal embasadora do lançamento, o que não acontece, em função das características essenciais do artigo 42, já destacadas. Isto é, se a obrigação tributária decorrente do comando do artigo 42 é de nascimento impossível – pela impossibilidade de intimação do titular da conta bancária –nem mesmo há de se cogitar na hipótese de responsabilidade tributária uma vez que ela é dependente de uma obrigação tributária pré-constituída, inexistente no caso concreto. Com isto quer-se dizer que o instituto da responsabilidade tributária não é autônomo, mas pressupõe a existência de uma obrigação tributária pré-constituída (independentemente da sua formalização ou declaração pelo lançamento) e cujo cumprimento não foi honrado pelo contribuinte, por qualquer uma das situações previstas no Código Tributário Nacional.

Após a abertura da sucessão, o espólio, assim entendido como o “conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa falecida” (art. 2º da Instrução Normativa nº 81, de 11 de outubro de 2001), passa a ser o responsável pela movimentação financeira das contas bancárias pertencentes ao contribuinte falecido, até a data da partilha. Neste caso, é possível intimar o espólio, representado pelo inventariante, a se manifestar quanto a origem dos depósitos efetuados nas contas bancárias do *de cujus*, no período sob sua responsabilidade, e, se for o caso, efetuar o lançamento com base na presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.



Retornando ao caso em concreto, tem-se que a presente ação fiscal originou-se de procedimento instaurado em nome do espólio, no qual foi a inventariante, Sra. Dyrce Rezek (vide fl. 165 do Anexo I), intimada a apresentar os extratos das contas bancárias em nome do *de cujus*, movimentadas nos ano-calendário 1998, bem como justificar a origem dos recursos nelas depositados (fls. 12, 13, 14, 17, 19, 20, 21 e 26 do Anexo I). A origem dos depósitos foi em parte comprovada, esclarecendo a inventariante que os valores que ingressaram nas contas correntes fiscalizadas decorriam da atividade rural exercida por seu marido em vida (fls. 15 e 16 do Anexo I).

Constatando a fiscalização que o inventário já havia sido encerrado, formalizou a Representação de fls. 3 a 7 do Anexo I, a fim de fossem abertas fiscalizações em nome dos herdeiros, Srs. Habib Rezek Júnior e Marco Antonio Rezek.

Analisando-se as planilhas elaboradas pela fiscalização às fls. 146 a 148 – volume I, verifica-se que o total dos depósitos efetuados antes da abertura da sucessão é de R\$646.099,01, conforme a seguir relacionados.

Banco	Conta	Agência	Data	Valor
Bradesco	63142	22012	05/01/1998	30.682,94
Bradesco	63142	22012	13/02/1998	960,52
Bradesco	63142	22012	13/02/1998	50.524,18
Bradesco	63142	22012	04/03/1998	3.700,00
Bradesco	63142	22012	12/03/1998	29.191,87
Bradesco	63142	22012	25/03/1998	19.000,00
Bradesco	63142	22012	04/05/1998	8.000,00
Bradesco	63142	22012	19/05/1998	1.000,00
Bradesco	63142	22012	01/06/1998	1.000,00
Bradesco	761427	01104	05/01/1998	500,00
Bradesco	761427	01104	21/01/1998	1.000,00
Bradesco	761427	01104	05/02/1998	5.000,00
Bradesco	761427	01104	09/02/1998	2.000,00
Bradesco	761427	01104	12/03/1998	500,00
Bradesco	761427	01104	17/04/1998	1.000,00
Bradesco	761427	01104	27/04/1998	1.000,00
Bradesco	761427	01104	21/05/1998	500,00
Bradesco	761427	01104	04/06/1998	1.000,00
Bradesco	761427	01104	18/06/1998	1.000,00
HSBC	1084729	0870	19/01/1998	19.000,00
HSBC	1084729	0870	26/01/1998	12.000,00
HSBC	1084729	0870	02/02/1998	10.000,00
HSBC	1084729	0870	05/02/1998	7.000,00
HSBC	1084729	0870	09/02/1998	4.000,00
HSBC	1084729	0870	16/02/1998	13.504,00
HSBC	1084729	0870	27/02/1998	15.000,00

Handwritten signature

Banco	Conta	Agência	Data	Valor
HSBC	1084729	0870	02/03/1998	25.000,00
HSBC	1084729	0870	06/03/1998	60.000,00
HSBC	1084729	0870	09/03/1998	7.555,00
HSBC	1084729	0870	17/03/1998	69.984,00
HSBC	1084729	0870	24/03/1998	10.000,00
HSBC	1084729	0870	13/04/1998	10.000,00
HSBC	1084729	0870	20/04/1998	10.000,00
HSBC	1084729	0870	22/04/1998	5.000,00
HSBC	1084729	0870	22/04/1998	2.294,00
HSBC	1084729	0870	29/04/1998	30.000,00
HSBC	1084729	0870	04/05/1998	20.000,00
HSBC	1084729	0870	18/05/1998	11.000,00
HSBC	1084729	0870	25/05/1998	5.000,00
HSBC	1084729	0870	01/06/1998	27.000,00
HSBC	1084729	0870	04/06/1998	9.000,00
HSBC	1084729	0870	09/06/1998	15.000,00
HSBC	1084729	0870	15/06/1998	15.000,00
HSBC	1084729	0870	22/06/1998	76.202,50
Total dos depósitos efetuados antes da abertura da sucessão				646.099,01

Dos valores acima, a decisão *a quo*, já havia excluídos os depósitos de R\$69.984,00 e R\$76.202,50, efetuados em 17/03/1998 e 22/06/1998, respectivamente (fl. 246 – volume I).

Assim, de acordo com exposto anteriormente, não se pode imputar ao espólio, e muito menos aos herdeiros, a obrigação de comprovar a origem dos depósitos efetuados pelo *de cujus* em vida, razão pela qual há que se excluir o valor remanescente de **R\$499.912,51** (R\$646.099,01 – R\$69.984,00 – R\$76.202,50), referente a depósitos efetuados antes da abertura da sucessão e mantidos pela decisão de primeira instância.

Entretanto, após a abertura da sucessão, a responsabilidade pela movimentação das contas bancárias era do espólio e ele, por meio de sua inventariante, foi regularmente intimado a comprovar a origem dos depósitos efetuados neste período e, não o fazendo, autorizado estava o fisco a efetuar, como o fez, o lançamento com base na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, o lançamento referente aos depósitos efetuados após a morte do contribuinte, até a homologação do formal de partilha, cuja origem não foi comprovada pelo espólio deve ser mantido, cabendo, apenas a exclusão do valor de R\$197.432,00, referente a valores creditados após a homologação do formal de partilha, por não serem mais de responsabilidade do espólio, conforme abaixo discriminados:

Banco	Conta	Agência	Data	Valor
Bradesco	63142	22012	05/08/1998	107.000,00
Bradesco	63142	22012	24/08/1998	1.600,00
Bradesco	63142	22012	10/09/1998	2.196,00
Bradesco	63142	22012	18/09/1998	5.000,00

ref

Banco	Conta	Agência	Data	Valor
Bradesco	761427	01104	06/08/1998	5.000,00
Bradesco	761427	01104	10/08/1998	21.336,00
Bradesco	761427	01104	17/08/1998	5.000,00
Bradesco	761427	01104	17/08/1998	7.000,00
Bradesco	761427	01104	24/08/1998	6.000,00
Bradesco	761427	01104	08/09/1998	3.700,00
HSBC	1084729	0870	06/08/1998	33.600,00
				197.432,00

Em obediência ao princípio da legalidade, há que se declarar de ofício, ainda, a improcedência de outra parte do lançamento.

O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, base legal do lançamento de omissão decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, previa, no caso de pessoa física, que o levantamento da omissão de rendimentos fosse feito excluindo-se os depósitos individualmente inferiores a R\$1.000,00, desde que no total não ultrapassem R\$12.000,00 num mesmo ano-calendário (inciso II, § 3º, do art. 42). Contudo, com o advento da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, tais limites foram aumentados para R\$ 12.000,00 e R\$ 80.000,00, respectivamente, produzindo seus efeitos a partir de janeiro de 1997 (art. 4º e 6º da Lei nº 9.481/1997).

Desta forma, há que se julgar improcedente também o valor de R\$11.880,00, correspondente ao total dos depósitos individuais inferiores a R\$12.000,00, efetuados entre a abertura da sucessão e a homologação do formal de partilha.

Destarte, há que se excluir da base de cálculo do imposto devido pelo espólio o montante total de R\$709.224,51 (R\$499.912,51 + R\$197.432,00 + R\$11.880,00), apurando-se, ao final, como parcela do imposto sobre responsabilidade do contribuinte, o valor de **R\$30.660,23**, conforme abaixo demonstrado:

CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO PELO ESPÓLIO

	Valores em R\$
(1) Base de cálculo declarada (fl. 143).....	11.451,96
(2) Total da infração lançada (fl. 143)	933.548,01
(3) Valores excluídos pelo decisão do Colegiado	(709.224,51)
(4) Base de Cálculo ajustada ((1) + (2) – (3))	235.775,46
(5) Imposto apurado (TABELA PROGRESSIVA)	61.958,25
(6) Imposto pago (fl. 143)	637,79
(7) Imposto devido ((5) – (6))	61.320,46
(8) Imposto devido por cada herdeiro (50% de (7))	30.660,23

3 Taxa Selic

Na verdade, a exigência dos juros apurados a partir da Taxa SELIC está prevista, de forma literal, no artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 e no §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, não havendo como afastá-la sem expurgar, também, tais dispositivos literais de lei.



Ademais, esta matéria já se encontra pacificada no âmbito deste Tribunal Administrativo, nos termos da Súmula nº 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes¹, em vigor desde de 28/07/2006:

Súmula 1ª CC nº 4: A partir de 1ª de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Destarte, há que se referendar o feito fiscal naquilo que se relaciona com a aplicação da Taxa SELIC como juros de mora.

4 Conclusão

Diante do exposto, voto por REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir o imposto devido pelo contribuinte para **R\$30.660,23**.


MARIA LÚCIA MONIZ DE ARAGÃO CALOMINO ASTORGA

¹ As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de aplicação obrigatória nos julgamentos de segundo grau, nos termos do art. 72, §4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, publicada no DOU de 23 de junho de 2009.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 10140.001794/2003-39

Recurso nº: 154.447

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº **2202-00.206**.

Brasília/DF 08 FEV 2010

EVELINE COELHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional