



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

Processo nº 10166.002043/2004-22
Recurso nº 161.351 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-02.045 – 2ª Turma
Sessão de 21 de março de 2012
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CLOVIS DO AMARAL - ESPÓLIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

IRPF - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - TITULAR DAS CONTAS BANCÁRIAS FALECIDO ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL - LANÇAMENTO LAVRADO CONTRA O ESPÓLIO - IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 42 da Lei nº 9.430/96 encerra uma presunção de omissão de rendimentos que se aplica quando o contribuinte, devidamente intimado, não comprova mediante documentação hábil e idônea a origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento de que seja titular. Contudo, para a formação desta presunção de omissão de rendimentos, devem estar presentes todos os elementos previstos no *caput* do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, inclusive a intimação do titular ou dos titulares (e não do espólio ou do responsável) das contas bancárias, a quem cabe, com exclusividade, o *ônus probandi*.

No caso, em razão do falecimento do titular das contas bancárias em momento anterior ao início da ação fiscal, não pode prosperar o lançamento efetuado contra o espólio com fundamento no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/04/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 04/04/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 04/04/2012 por GONCALO BONET ALLAGE

Impresso em 09/04/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Relator

EDITADO EM: 02/04/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Pedro Paulo Pereira Barbosa (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Clovis do Amaral – Espólio foi lavrado o auto de infração de fls. 296-312 (Volume II), para a exigência de imposto de renda pessoa física, exercício 1999, em razão da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, com multa de 10%.

Às fls. 298 a autoridade lançadora asseverou que “... o sujeito passivo (espólio representado pela inventariante), após regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem/natureza dos recursos recebidos, ...”.

O titular das contas bancárias, Sr. Clovis do Amaral, faleceu em 10/01/2002, sendo que o Mandado de Procedimento Fiscal mais remoto data de 20/08/2002 (fls. 01).

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF) considerou o lançamento procedente (fls. 387-398, Volume II).

Por sua vez, a Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, apreciando o recurso voluntário interposto pelo autuado, proferiu o acórdão nº 3402-00.038, que se encontra às fls. 450-458 (Volume III), cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

IRPF - DEPÓSITO BANCÁRIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ESPÓLIO - A obrigação de comprovar a origem dos depósitos bancários, como para efeito do disposto no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, é do(s) titular(es) da conta-corrente e tem natureza personalíssima. Portanto, não há imputar ao espólio a obrigação de comprovar depósitos feitos à época em que o contribuinte era vivo. Nessas condições, não subsiste a

ação fiscal levada a efeito, desde o seu início, contra o espólio.

Recurso provido.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso.

Intimada da acórdão em 06/11/2009 (fls. 459), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147/2007, recurso especial às fls. 462-471, acompanhado dos documentos de fls. 472-485 (Volume III), cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) O v. acórdão ora recorrido, acolheu o entendimento de que a obrigação de comprovar a origem dos depósitos bancários, nos termos consignados no art. 42 da Lei 9.430/96, é personalíssima, não tendo como se imputar ao espólio tal responsabilidade;
- b) Diversamente, o acórdão nº 102-47.643 perfilha orientação totalmente diversa da seguida pelo julgado hostilizado. Nesse julgado, acertadamente, a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes firmou que, para efeitos tributários, se aplicam ao espólio as mesmas normas a que se sujeitam as pessoas físicas e que cumpre ao inventariante comprovar a origem dos depósitos bancários efetuados na conta do *de cujus*;
- c) Há clara divergência jurisprudencial acerca da interpretação do art. 42 da Lei 9.430/96, eis que, diante da mesma situação, qual seja, a tentativa de responsabilização do espólio pela omissão de receitas do *de cujus* em decorrência de depósitos bancários, cujo inventariante, devidamente intimado, não logrou comprovar a origem, as Câmaras decidiram de forma contrária. A e. Câmara *a quo*, arguindo que tal obrigação é personalíssima e que não pode ser imputada ao espólio ou ao inventariante, enquanto que a e. Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes acolhendo a tese de que tal responsabilização não só é possível, como decorre da lei, não cabendo ao administrador afastá-la;
- d) Desse modo, uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial apontada, passa-se a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado no paradigma, reformando-se, assim, o acórdão ora recorrido;
- e) Inicialmente, cabe aqui suscitar preliminar de nulidade do julgado, haja vista que a matéria apreciada pelo i. Colegiado não foi, quer na impugnação, quer no recurso voluntário, objeto de insurgência pelo contribuinte, sendo, portanto, alcançada pela preclusão;
- f) Quanto ao mérito, nos termos do artigo 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica obrigada por lei ao cumprimento da prestação tributária principal, esteja ou não em relação direta e pessoal com a situação que constitua o fato gerador;

- g) A responsabilidade tributária é o fenômeno segundo o qual um terceiro que não tenha relação direta e pessoal com o fato impositivo gerador da obrigação principal, está obrigado, em caráter supletivo ou não, em sua totalidade ou parcialmente, ao pagamento ou cumprimento da obrigação;
- h) Note-se, que apesar de não ter relação íntima com a conduta descrita na norma tributária impositiva da obrigação principal, para ser responsável é necessária a existência de algum liame entre o sujeito responsável e o fato impositivo. Ou seja, a lei não pode eleger qualquer pessoa como responsável tributário, mas somente pessoa que, não tendo relação direta e pessoal, possua algum tipo de vínculo com a pessoa do contribuinte ou a situação descrita como fato gerador da obrigação;
- i) A lei determina que é responsável tributário o sucessor pelos tributos devidos pelo contribuinte até a data do respectivo ato que importe em sucessão. Vale salientar que o art. 129 do CTN, inobstante a confusa redação, esclarece ser relevante para a sucessão a data da ocorrência do fato impositivo que, ainda que haja lançamento posterior, deverá ter ocorrido antes do ato de sucessão;
- j) No caso em tela, sabe-se que a conta-corrente, na qual foram realizados os depósitos de origem não comprovada, pertencia a CLÓVIS DO AMARAL. Com a abertura da sucessão, a responsabilidade passou para o espólio. Portanto, a este pertence, a conta-corrente motivadora do auto de infração;
- k) Quando o artigo 42 da Lei nº 9.430/96 menciona "titular, pessoa física ou jurídica", quer contemplar todos aqueles que podem ocupar o pólo passivo da relação jurídico-tributária. O espólio, como já evidenciado, pode ocupar essa posição passiva de titularidade, pois assim a lei determinou. Portanto, sendo o inventariante o representante legal do espólio, cabe-lhe o ônus da comprovação da origem de depósitos efetuados pelo *de cujus*, antes de seu falecimento;
- l) Da análise dos autos, verifica-se que o inventariante foi intimado a comprovar a origem dos depósitos na conta-corrente de titularidade do espólio. No entanto, como não conseguiu comprová-los, a presunção legal de omissão de rendimentos corretamente se concretizou;
- m) Sendo a titularidade da conta-corrente do espólio, representado nos autos pelo seu inventariante, a arguição de desconhecimento dos atos praticados pelo *de cujus*, não tem o condão de desvincular o espólio como sujeito passivo da obrigação principal do fato gerador, uma vez que as condições e os limites da norma instituidora da obrigação tributária foram observados;
- n) Como muito bem salientado pelo acórdão paradigma, conforme transcrição supra, de fato, é difícil para o espólio fazer certas provas quanto às operações do "*de cujus*", mas a legislação tributária não excetuou a comprovação por parte do espólio, razão pela qual não cabe a este colegiado fazê-lo;

- o) Desse modo, demonstrada a responsabilidade tributária do espólio no que tange à obrigação de efetuar a comprovação da origem dos valores depositados, nos termos consignados no art. 42 da Lei nº 9.430/96, deve ser mantida a autuação, merecendo reforma o presente julgado;
- p) Requer seja conhecido e provido o presente recurso, para declarar a nulidade do presente julgado e no mérito seja reformado o r. acórdão recorrido e, conseqüentemente, seja mantida a decisão de primeira instância.

Admitido o recurso através do despacho nº 2202-00.017 (fls. 486-488), especificamente no que se refere à “... *discussão sobre a obrigatoriedade ou não do inventariante, nos casos de lançamento de omissão de rendimentos caracterizado por depósitos bancários não justificados lançados contra o espólio, de justificar a origem dos depósitos bancários relativo a épocas em que o de cujus era vivo.*” (fls. 488), a inventariante foi intimada e apresentou contrarrazões às fls. 486-504 (Volume III), onde defendeu, fundamentalmente, a necessidade de manutenção do acórdão recorrido.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário apresentado pelo autuado.

A recorrente suscitou, preliminarmente, a nulidade do julgado, tendo em vista a preclusão da matéria apreciada e, no mérito, defendeu a reforma da decisão sob o fundamento de que para efeitos tributários se aplicam ao espólio as mesmas normas a que se sujeitam as pessoas físicas e que cumpre ao inventariante comprovar a origem dos depósitos bancários efetuados na conta do *de cujus*, invocando como paradigma o acórdão nº 102-47.643.

Inicialmente, é preciso destacar que a questão da preclusão não foi sequer enfrentada pelo acórdão recorrido e a Fazenda Nacional deixou de opor embargos de declaração com o objetivo de suprir eventual omissão.

Ademais, para que este Colegiado pudesse apreciar a matéria relativa à preclusão, caberia à recorrente comprovar o dissídio jurisprudencial, o que não ocorreu.

Portanto, a matéria que chega para análise da Turma diz respeito à possibilidade ou não de autuação de espólio, com fundamento na presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, quando o titular da conta fiscalizada já está falecido desde momento anterior ao início da ação fiscal.

No caso, o titular das contas bancárias, Sr. Clovis do Amaral, faleceu em 10/01/2002, sendo que o Mandado de Procedimento Fiscal mais remoto data de 20/08/2002 (fls. 01).

Eis a matéria em litígio.

Pois bem, o artigo 42 da Lei nº 9.430/96 estabelece o seguinte:

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.

Tal dispositivo encerra uma presunção de omissão de rendimentos que se aplica quando o contribuinte, devidamente intimado, não comprova mediante documentação

hábil e idônea a origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento de que seja titular.

Subsumidos os fatos à regra do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, surge a presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, cabendo ao titular da conta bancária a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações.

Portanto, por força desta presunção, que é relativa e admite prova em contrário, o ônus de demonstrar que os depósitos bancários não representam rendimento tributável cabe ao contribuinte.

Contudo, para a formação desta presunção de omissão de rendimentos, devem estar presentes todos os elementos previstos no *caput* do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, inclusive a intimação do titular ou dos titulares (e não do espólio ou do responsável) das contas bancárias.

A devida intimação do titular da conta bancária é elemento essencial da regra em apreço. Isso porque, para que se presuma a omissão de rendimentos baseada em créditos bancários não comprovados, é imprescindível que os titulares sejam intimados a comprovar a origem dos depósitos.

A regra do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 tem em seu núcleo uma obrigação dirigida aos titulares da conta bancária, não podendo, por falta de previsão legal, ser transferida ao responsável tributário.

Não se pode olvidar, em razão do disposto no § único, do artigo 142, do Código Tributário Nacional, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, impondo à autoridade lançadora a obediência às determinações legais com vistas à constituição do crédito tributário.

No caso, pelo falecimento do titular das contas bancárias, sua intimação é impossível, de modo que não pode prosperar o lançamento que tem fundamento no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

Como bem observou o Relator do acórdão recorrido, Conselheiro Pedro Anan Júnior (fls. 456-457):

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 cujos" não se confundem. Deixe-se de fora desse raciocínio a conta conjunta, na qual, havia, pelo menos teoricamente, um outro titular.

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.

(...)

Logo, a partir do momento em que o titular das contas bancárias autuadas não foi intimado para comprovar a origem dos respectivos depósitos, não se materializou o comando normativo da obrigação tributária básica ou matriz (delineada no artigo 42, da Lei nº 9.430/96), o que, conseqüentemente, não deu ensejo ao surgimento da norma secundária, relativa à responsabilidade tributária por sucessão.

Assim, resta evidente que o procedimento adotado pela Fiscalização, desde o seu primeiro ato, acabou por transformar o responsável tributário — espólio e seu inventariante — em verdadeiro contribuinte do IRPF, objeto dessa autuação.

Concordo inteiramente com tais colocações e adoto-as como razões de decidir.

Analisando a matéria, a própria Coordenação-Geral de Tributação, no âmbito da Solução de Consulta Interna nº 06/2010, concluiu que:

*Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA.*

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ESPÓLIO.

Ementa: Não cabe o lançamento nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 2006, sobre depósitos bancários de origem não comprovada em nome do espólio ou dos sucessores quando o procedimento fiscal tenha se iniciado em data posterior ao óbito do único titular ou de todos os titulares da conta bancária ou

quando, iniciado o procedimento fiscal, o único titular ou todos os titulares faleceram antes do término do prazo da intimação para a comprovação da origem dos recursos.

O ônus probandi instituído pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é tão somente do titular da conta bancária.

Dispositivo legal: art. 42 da Lei nº 9430, de 27 de dezembro de 1996.

Por fim, não se pode deixar de destacar que para situação semelhante a esta, na qual um dos titulares da conta bancária não é intimado (no caso em apreço, o único titular deixou de ser intimado em razão do seu falecimento), a jurisprudência administrativa está consolidada através do Enunciado de Súmula CARF nº 29, segundo o qual: *“Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento”*.

No caso, o lançamento fundamentado no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 não pode prosperar.

Com tais considerações, entendo que a decisão recorrida deve ser confirmada.

Voto, portanto, no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage