



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo n° 10215.000382/2003-61
Recurso n° 152.816 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão n° 104-23.599
Sessão de 06 de novembro de 2008
Recorrente ESPÓLIO DE WIRLAND DA LUZ MACHADO FREIRE
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000, 2001

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(s) titular(es) da conta-corrente e tem natureza personalíssima. Portanto, não há como 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.

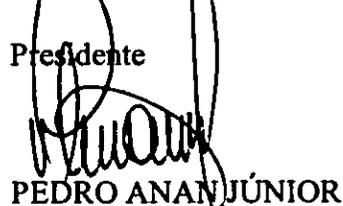
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ESPÓLIO DE WIRLAND DA LUZ MACHADO FREIRE.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MÁRIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


PEDRO ANAN JÚNIOR

Relator

FORMALIZADO EM: 07 JAN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Heloísa Guarita Souza, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Amarylles Reinaldi e Henriques Resende (Suplente convocada) e Gustavo Lian Haddad. Ausente justificadamente o Conselheiro Antonio Lopo Martinez.



Relatório

Contra o contribuinte ESPÓLIO DE WIRLAND DA LUZ MACHADO FREIRE, CPF Nº 004.850.392-49 foi lavrado auto de infração de folhas (fls. 87/98), para cobrança do Imposto de Renda das Pessoas Físicas no valor de R\$ 549.512,71 (quinhentos e quarenta e nove mil, quinhentos e doze reais, setenta e um centavos), mais os acréscimos legais. A autuação decorreu de suposta omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados/depositados na conta-corrente nº 17.786-4, agência nº 0759-5, do Banco Bradesco S/A.

Cientificada da exigência em 02/09/2003 (fls. 02), a inventariante apresentou impugnação de fls. 105/120, em 18/09/2003, alegando, em resumo, que:

- a) Os valores depositados em conta-corrente tiveram como origem as receitas de suas sociedades empresárias WIRLAND FREIRE & CIA LTDA (CNPJ 34.877.035/0001-25), WIRLAND FREIRE POSTO 4 ITAITUBA (CNPJ Nº 05.711.817/0004-34), WIRLAND FREIRE POSTO 3 (CNPJ Nº 05.711.817/0006-04), WIRLAND FREIRE POSTO 2 (CNPJ 05.711.817/0005-15) E WIRLAN FREIRE MARGEM DIREITA DO RIO TAPAJÓS (CNPJ Nº 05.711.817/0001-91).
- b) A Autoridade Fiscal não diligenciou e não desempenhou seu mister, quando deixou de confrontar os valores dos extratos bancários do impugnante com as receitas das sociedades empresárias, em que o contribuinte constava como sócio.
- c) Daí se conclui que os depósitos na conta do impugnante eram de suas sociedades empresárias, uma vez que não existia outra fonte de renda.
- d) O auto de infração foi gerado ao arpejo da lei por meio de ato arbitrário praticado sem que o Auditor Fiscal se aprofundasse nas investigações, confrontando os extratos bancários do impugnante com as receitas de suas sociedades empresárias acima citadas. O Fiscal, antes de aplicar a penalidade, deveria se informar sobre a situação empresarial do impugnante para saber se ele possuía sociedades empresárias e se depositava em sua conta bancária valores sem identificar os responsáveis pelos depósitos.
- e) Também deixou de colher informações das sociedades que depositaram os cheques na conta-corrente que o impugnante mantinha na época dos fatos.
- f) Muitas vezes os valores eram depositados suas contas bancárias para efetuar pagamentos dos fornecedores referentes aos anos de 1998 a 2000.
- g) A apuração da verdade material, identificando os responsáveis pelos depósitos, é responsabilidade do Auditor Fiscal, pois a ele cabe provar se os depósitos possuem origem justificáveis, mas não se interessou em identificar os responsáveis pelos depósitos.

- h) Os depósitos realizados pelas sociedades foram para pagar e comprar equipamentos ou mercadorias.
- i) O contribuinte apresentou em anexo as notas fiscais das receitas para provar com documentos hábeis e idôneos, que os valores depositados em suas contas foram das sociedades na qual o impugnante constava como sócio.
- j) Quando a fiscalização objetiva apurar a vida fiscal de um contribuinte deve obedecer os ditames legais e o natural caminho ofertado pela lei para formar provas materiais que caracterizam o que, até o momento, era mera presunção.
- k) Presunção não pode ser considerada “interesse público relevante” capaz de ensejar auto de infração com base em depósito bancário.
- l) Tributar por mera suposição é defeso ao Fisco, pois caracteriza, dessa maneira, uma inadmissível e ilegal voracidade fiscalista que tributa sem ter prova inequívoca do rendimento.
- m) A jurisprudência dominante em nossos tribunais não admite, de modo algum, que a tributação do imposto de renda se baseie única e exclusivamente em extratos ou depósitos bancários com a finalidade de lançar tributo.
- n) O impugnante não adquiriu nenhum bem. Se forem comparados os valores dos depósitos efetuados com os valores das notas fiscais das sociedades empresárias, constará uma correspondência entre os mesmos.
- o) A existência de depósitos bancários (que por si só não constitui acréscimo patrimonial) pode servir apenas de base para o início do procedimento de fiscalização. Verificada a existência de depósitos bancários incompatíveis como receita (que não é o caso do contribuinte), o Auditor deveria (e não fez) efetuar a fiscalização exaustiva que lhe impõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional, solicitando justificativa dos responsáveis pelos depósitos, tentando o Auditor inverter o ônus da prova.
- p) A norma é clara: à autoridade administrativa, compete o ônus de provar a existência de depósito bancário como receita, não podendo ser constituído como fato gerador.

Em análise pela DRJ, foi determinada a baixa do Processo em diligência, conforme fls. 7390/7392 para:

INTIMAR A REPRESENTANTE DO ESPÓLIO para:

- DEMONSTRAR por escrito a conexão entre as notas fiscais anexadas à petição impugnatória e os depósitos de fls. 79/86, dia por dia, detalhando qual(is) nota(s) fiscal(is) corresponde(m) a qual(is) depósito(s) efetuados naquele dia, com especificação da sociedade empresária que a(s) emitiu, devendo ainda APRESENTAR cópias (autenticadas em Cartório ou por servidor da SRF) do Livro Diário ou do Livro Caixa (no qual deverá estar escriturado toda a movimentação

bancária) - de WIRLAND FREIRE (CNPJ n° 05.711.817/0001-91) e de WIRLAND FREIRE & CIA LTDA (CNPJ n° 34.877.035/0001-25) - que confirmem tais operações;

- INFORMAR os motivos da utilização da conta-corrente do Espólio para movimentação bancária de pessoas jurídicas, devendo ainda ESPECIFICAR as contas-correntes existentes em nome de WIRLAND FREIRE (CNPJ n° 05.711.817/0001-91) e de WIRLAND FREIRE & CIA LTDA (CNPJ n° 34.877.035/0001-25), nos anos-calendário 1998, 1999 e 2000;

- INFORMAR os valores pagos ao Espólio, nos anos-calendário 1998, 1999 e 2000, tendo como fonte pagadora a sociedade WIRLAND FREIRE & CIA LTDA (CNPJ n° 34.877.035/0001-25), especificando a que título e a data em que foram pagos e apresentando ainda a escrituração que lastreia tais pagamentos;

APRESENTAR "Certidão de pé e objeto" emitida pela Justiça que indique o histórico e a situação atual do processo de inventário.

AUDITAR os elementos fornecidos em virtude da Intimação a que se refere o item "a" supra, e ELABORAR relatório sobre o solicitado, acrescentando quaisquer outras informações que julgar convenientes para a elucidação do presente feito;

DAR CIÊNCIA ao sujeito passivo deste despacho, dos documentos de fls. 79/86 destes autos e do relatório que vier a ser assim produzido;

CONCEDER ao impugnante o prazo de 30 (trinta) dias para manifestar-se sobre novos elementos surgidos em função desta diligência.

Em resposta, a Delegacia de origem anexou os documentos de fls. 7393/7409.

Retornando a Delegacia de Julgamento de Santarém, a Delegada da DRJ/BEL transferiu a competência do julgamento do presente Processo para a 3ª Turma, por meio da Portaria DRJ/BEL n° 31, de 08 de maio de 2006.

A autoridade recorrida, ao examinar o pleito, decidiu, por unanimidade pela procedência do lançamento através do acórdão DRJ/BEL n° 5.931, de 09 de maio de 2006, às fls. 7410/7420, cuja síntese da decisão segue abaixo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

Ementa: DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.

ENTENDIMENTO DOMINANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRATIVA. A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento dos Tribunais Superiores pois não faz parte da legislação tributária de que fala o artigo 96 do Código Tributário Nacional, desde que não se

traduzam em súmula vinculante, nos termos da Emenda Constitucional nº 45, DOU de 31/12/2004.

VERDADE MATERIAL. VERDADE FORMAL. VERDADE JURÍDICA. Tanto o processo administrativo como o judicial deve buscar a verdade jurídica por meio do esquadramento dos fatos, na forma como o direito foi positivado para aquela matéria. Logo, é irrelevante a dicotomia entre verdade material e verdade formal, pois o que se convencionou chamar de verdade material não é senão a submissão do processo administrativo aos princípios da legalidade e inquisitório.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

Ementa: LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997. A Lei nº 9.430/1996, vigente a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu artigo 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito.

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. A presunção legal juris tantum inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar o fato jurídico tributário (auferimento de rendimentos). Cabe ao Fisco simplesmente demonstrar a ocorrência do fato indiciário (depósito bancário); e ao contribuinte cumprir provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

ADEQUAÇÃO DA PRESUNÇÃO LEGAL. VINCULAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. Não cabe ao julgador administrativo discutir se a presunção estabelecida em lei é apropriada ou não, pois se encontra totalmente vinculado aos ditames legais (artigo 116, inc. III, da Lei nº 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN). Nesse passo, não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal que, de modo inequívoco, estabelece a presunção legal de omissão de rendimentos (artigo 42, caput, da Lei nº 9.430/1996).

TRIBUTAÇÃO. PATRIMÔNIO. RENDIMENTO. Quando o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 determina que o depósito bancário não comprovado caracteriza omissão de receita, não se está tributando o depósito bancário (patrimônio), e sim o rendimento presumivelmente auferido. O efeito da presunção é justamente estabelecer um fato que se quer provar a ocorrência (fato probando) a partir de um fato indiciário.

RENDA CONSUMIDA. O acréscimo patrimonial, mesmo posteriormente consumido, deve ser alvo de tributação do imposto de renda.

Devidamente cientificado dessa decisão em 09 de junho de 2006, o contribuinte ingressou tempestivamente com recurso voluntário em 14 de junho de 2006, onde ratifica os argumentos da impugnação

É o Relatório.

Voto

Conselheiro PEDRO ANAN JÚNIOR., Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto ser conhecido.

Podemos observar que a fiscalização teve início com base no ofício expedido pelo Poder Judiciário de Santarém do Pará fls. 11, tendo em vista o processo de inventário iniciado com o falecimento do contribuinte que ocorreu em 18 de agosto de 2002.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - teve início em 24 de abril de 2003, ou seja após o falecimento do contribuinte.

Em se tratando de lançamento levado a efeito contra o “Espólio”, no que diz respeito a depósitos bancários de origem não comprovada, algumas reflexões devem ser feitas.

O crédito tributário objeto do presente lançamento tem por fundamento legal o artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, que tem em seu núcleo uma obrigação não só de caráter pessoal, como personalíssima, dirigida ao contribuinte, que não pode ser transferida ao responsável tributário.

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. 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.

Sobre esse caráter de “norma secundária” da responsabilidade tributária, vale dizer, de dependente da norma principal, que institui a obrigação tributária, MISABEL ABREU MACHADO DERZI, atualizando a obra “Direito Tributário Brasileiro”, de Aliomar Baleeiro, ensina de forma clara e didática:

“Toda vez que estamos diante da eleição de um responsável por lei, estamos diante de duas normas jurídicas interligadas. A primeira é a norma básica ou matriz, a que já nos referimos anteriormente, que disciplina a obrigação tributária principal ou acessória. A segunda é a norma complementar ou secundária, dependente da primeira, que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior, uma vez ocorrido o fato descrito em sua hipótese. Nesse sentido, podemos falar em hipótese ou fato gerador básico ou matriz e em fato gerador secundário, complementar e dependente. Se não ocorrer o fato descrito na hipótese de incidência da norma básica ou matriz, ou mesmo ocorrendo e estando extinta a obrigação do contribuinte, então também inexistirá a obrigação do responsável tributário.

O fato gerador da norma secundária não é, assim, suplementar ou sucedâneo (chamado de Ersatztatbestand pelos alemães), nem de substituição, mas pressupõe, antes de tudo, a ocorrência do fato gerador da norma básica ou matriz (quer da obrigação principal, acessória ou das sanções).” (Editora Forense, 11ª Edição, 1999, Rio de Janeiro, pág. 724 - negritos e sublinhados nossos, outros destaques do original).

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.

A propósito, ressalto que as diversas decisões desse Conselho que atribuem e reconhecem a responsabilidade do espólio pelas obrigações tributárias do “de cujus” referem-

se a situações em que o lançamento foi feito ainda contra o “de cujus”, o que, como visto, difere do caso concreto. A título de exemplo, destaco:

“ESPÓLIO - RESPONSABILIDADE - Responde o espólio pelos tributos devidos, inclusive decorrentes de descumprimento de obrigação acessória, caso constatado o ilícito e lançado o crédito tributário antes do falecimento do Contribuinte. Recurso negado.”
(Acórdão nº 106-14828, de 10.08.2005, Relator Cons. José Carlos da Matta Rivitti – grifos nossos)

Em caso idêntico ao presente, veja-se o seguinte acórdão:

“IRPF - 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(s) titular(es) da conta-corrente e tem natureza personalíssima. Portanto, não há como imputar ao espólio a obrigação de comprovar depósitos feitos à época que o contribuinte - único titular das contas-correntes – era vivo. Nessas condições, não subsiste a ação fiscal levada a efeito, desde o seu início, contra o espólio e a inventariante. Recurso de Ofício Negado. (Acórdão nº 104-22.290, de 28.03.2007).

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 06 de novembro de 2008


PEDRO ANAN JÚNIOR