



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10707.001523/2006-73
Recurso n° 164.381 Voluntário
Acórdão n° 3402-00.131 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de junho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente 1ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II
Recorrida ANTÔNIO CARLOS CHEBABE (ESPÓLIO)

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA – TRIBUTAÇÃO EM DUPLICIDADE - Devem ser excluídos da tributação os valores que já objeto de tributação exclusiva na fonte inputada à fonte pagadora sobre pagamentos a beneficiário não identificado.

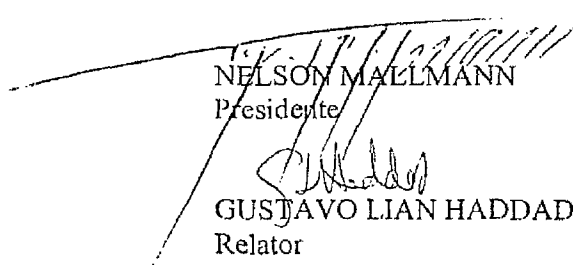
IRPF – DEPÓSITO BANCÁRIO – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ESPÓLIO - A obrigação de comprovar a origem dos depósitos bancários, para efeito do disposto no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, é do(s) titular(es) da conta-corrente e tem natureza personalíssima. Portanto, não há como imputar ao espólio a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


Recurso de ofício provido.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência o item 02 da autuação, nos termos do voto do Relator.


NELSON MALLMANN
Presidente


GUSTAVO LIAN HADDAD
Relator

EDITADO EM: 11 FEV 2011

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Heloísa Guarita Souza, Antonio Lopo Martinez, Rayana Alves de Oliveira França, Amarylles Reinaldi e Henriques Resende (suplente convocada), Pedro Anan Júnior, Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Ana Maria Ribeiro dos Reis.



SLA

Relatório

Contra o espólio de Antônio Carlos Chebabe foi lavrado, em 05/12/2006, o Auto de Infração de fls. 1059/1065, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2002 a 2004, anos-calendário 2001 a 2003, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$12.414.418,81, dos quais R\$7.414.293,88 correspondem a imposto, R\$741.429,37 a multa de ofício, e R\$4.258.695,56, a juros de mora calculados até 30 de novembro de 2006.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) de fls. 1061/1065, a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações:

“001 – RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

Esta fiscalização analisou elementos de prova das ações penais que serviram para subsidiar a presente ação fiscal, com a devida autorização judicial.

Estes documentos, apreendidos pela Polícia Federal, IPL num. 1.291/2001, cujas cópias estão anexadas a este auto de infração, são identificados como Demonstrativo de Movimentação do Caixa 2 da empresa Ubigás Petróleo Ltda.

Da análise destes documentos, constatamos diversos valores relacionados como ‘pagamento a fundo de reserva (ACC)’ e ‘pagamento a 133 (ACC)’, identificados como pagamento a Antônio Carlos Chebabe.

Constatações e provas materiais da identificação das expressões ‘fundo de reserva’, ‘133’ e ‘ACC’ como Antônio Carlos Chebabe constam do Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante deste Auto.

Fica então, constatado Omissão de Rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

002 – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Após análise conjunta das declarações entregues pelo sujeito passivo, das respostas aos Termos de Intimação, extratos bancários das contas-correntes no território nacional nos bancos Santander, Bradesco, CEF e Itaú, extratos de conta

SMA

existente no exterior no banco Safra National Bank of New York, conta número 600493-8, material apreendido pelo Departamento da Polícia Federal, IPL num. 1 291/2001 e da análise da DCPMF enviada pelas instituições financeiras à Receita Federal foi constatado omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras sediadas no país e no exterior, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

É anexado a este Auto de Infração Termo de Verificação Fiscal, o qual é parte integrante do Auto, sendo lavrado em 03 (três) vias de iguais forma e teor.”

Cientificado do Auto de Infração em 12/12/2006 (conforme AR de fls. 1107), o inventariante do espólio do contribuinte apresentou, em 11/01/2007, a impugnação de fls. 1109/1133, cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

“Preliminarmente alega nulidade do auto de infração por ausência de fundamentação. Defende que consiste em requisito intrínseco de validade do ato administrativo do lançamento a descrição circunstanciada dos fatos e razões de direito que justificam a imposição tributária e que possam vir a serem discutidos no âmbito dos recursos apresentados pelos contribuintes, em obediência aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal.

Nesse contexto, diz que a autoridade lançadora, não obstante afirmar a existência de depósitos diários que representam omissão de receita, limita-se a apresentar estes depósitos de maneira globalizada, ou seja, apenas apresenta o valor total depositado no ano de referência. A mera indicação de valor anual de depósito cerceia a defesa do contribuinte, resultado de um lançamento indevidamente motivado e, portanto, nulo de pleno direito

No tocante à omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, sustenta que a presunção de omissão de receitas não merece prosperar em razão da imprestabilidade dos documentos utilizados para construção da convicção quanto à presunção e ainda pela indevida interpretação/aplicação do art 674 do RIR/99.

Considera que houve “abuso de presunção” e altíssimo grau de “subjetividade fiscal” ao se atribuir rendimentos ao impugnante em decorrência dos pagamentos efetuados sob a rubrica “133” e “fundo de reserva”, sem qualquer respaldo em elementos de prova objetivos e racionais. Ademais, os documentos utilizados correspondem a cópias xerográficas de boletins de acompanhamento financeiro, portanto imprestáveis para se firmar presunção de ocorrência de fato gerador do IRPF.

Afirma que, ainda que se considere tais pagamentos como ocorridos, estes não poderiam ser tributados na pessoa do impugnante e nem de qualquer outro suposto contribuinte, sob

SUA

pena de haver uma dupla tributação uma vez que esses mesmos pagamentos já foram tributados na empresa Ubigás Petróleo Ltda (processo 15521.000140/2006-70) por ocasião de lançamento de ofício de IRRF, pela alíquota de 35%, em face de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa jurídica, com fundamento nos arts. 674 e 675 do RIR/99.

Entende que, ou não se pode admitir a segunda incidência, no caso do IRPF lançado neste processo administrativo, ou deverá ser dado direito à dedução do IRRF lançado em face da pessoa jurídica; caso contrário, estaremos diante de situação que consiste em verdadeira afronta à própria natureza tributária do IRRF, transformando-o em multa e, portanto violando o art 3º do CTN, bem como os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva, da vedação do confisco, da moralidade e da eficiência administrativas.

Solicita diligência para que se indique, a partir da conciliação dos pagamentos que serviram de base de cálculo para o lançamento do IRPF neste processo e os pagamentos que serviram de base de cálculo (reajustada) para o IRRF lançado no processo 15521.000140/2006-70, se os mesmos valores estão sofrendo uma dupla tributação.

Quanto aos depósitos bancários em contas no exterior reitera a argumentação de que a autoridade fiscal extrapolou do seu direito de presumir, criando a ficção de um rendimento a partir de depósito bancário sem que tenha ocorrido a quebra de sigilo bancário em relação aos movimentos bancários suspeitos de caracterizar omissão de receita.

Diz que, além de ser ilegítimo qualquer lançamento de IRPF com base em depósitos bancários, no presente caso a ilegitimidade é ainda maior visto que não se pode admitir que um lançamento tributário, ainda mais calcado em presunção, seja realizado diante da inexistência de provas idôneas, mas sim de provas que não passam de cópias, que não são documentos originais e, portanto, se apresentam como imprestáveis para seja firmada qualquer presunção em termos de ocorrência do fato gerador do IRPF.

Sustenta que depósitos bancários não autorizam lançamento de IR pois não representam a realidade econômica do depositante a ensejar supor-se ocorrido acréscimo patrimonial com fato gerador do IRPF.

Alega que no caso concreto pode-se atestar pelo cotejo entre os referidos depósitos e os valores declarados pelo impugnante que não estamos sequer diante de hipótese que autoriza presunção de omissão de receita, pois, para tanto, não basta a existência de depósitos bancários sem origem comprovada, mas também, devem estes depósitos parecer renda omitida pelo contribuinte. Se o movimento econômico do contribuinte, devidamente declarado, é superior aos depósitos supostamente omitidos, não há que se falar em presunção de omissão de receita, cabendo assim à fiscalização provar que os depósitos aludidos não se

SJA

referem aos valores declarados. Diante da ausência da presunção de omissão de receita, o ônus da prova em contrário é da fiscalização, e não do contribuinte.

Defende que os depósitos bancários embora possam refletir exteriorização de riqueza, não caracterizam, por si sós, rendimentos tributáveis; deveria o agente administrativo provar de modo categórico a omissão de receita tributável, a fim de que fosse comprovado o fato gerador do IRPF, não simplesmente somar todos os depósitos feitos e pura e simplesmente considerá-los renda.

Alega que a atividade tributária está adstrita, por força de princípio constitucional, ao seu exercício mediante lei; lei que autorize e esgote a matéria, prescrevendo todos os elementos necessários para instaurar-se a relação jurídico-tributária.

Por fim, solicita que seja revista a absurda e desproporcional penalidade de 75% exigida sobre o montante devido, a ser reduzida para 20%, e requer sejam ainda excluídos os valores correspondentes à taxa de juros SELIC.

Cita diversos doutrinadores e jurisprudência administrativa e judicial que entende aplicarem-se à discussão."

Por meio do despacho de fls. 1180/1181 a DRJ determinou a realização de diligência para verificar a alegação do contribuinte de tributação em duplicidade sobre os valores objeto do presente lançamento, tendo em vista o lançamento que originou o processo 15221.000140/2006-70.

Como resultado da diligência verificou-se que, de fato, determinados valores eram coincidentes, tendo sido elaborado o Relatório de Diligência de fls. 1200/1201, bem como as planilhas e informações de fls. 1183/1199.

A 1ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro, por unanimidade de votos, considerou procedente em parte o lançamento, conforme acórdão de fls. 1.205/1.220 assim ementado:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004 CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura do ato ou termo como se materializa a feitura do auto de infração sendo incabível a alegação de cerceamento de defesa se nos autos existem os elementos de provas necessários à solução do litígio e a infração está perfeitamente demonstrada e tipificada

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Devem ser excluídos da tributação os valores que já foram tributados pela fonte pagadora como IRRF incidente sobre pagamentos a beneficiário não identificado

OMISSÃO DE RENDIMENTO 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 de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, não proferidas pelo STF, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão

ESPÓLIO. MULTA DE MORA. A multa aplicável ao espólio, por omissão de rendimentos do de cujus, relativa a período anterior à abertura da sucessão, é de dez por cento sobre o imposto apurado, na forma da legislação vigente.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC

A utilização da taxa SELIC como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.”

Como se verifica dos autos a decisão proferida pela DRJ deu parcial provimento à impugnação para excluir da tributação os valores que já foram tributados pela fonte pagadora a título de IRRF incidente sobre pagamentos a beneficiário não identificado nos autos do processo 15521.000140/2006-70. Em face de tal decisão, nos termos do artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972, foi interposto recurso de ofício.

Cientificado da decisão de primeira instância em 06/11/2007, conforme AR de fls. 1.226, e com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em 06/12/2007, o recurso voluntário de fls. 1.227/1.235, por meio do qual questiona a legitimidade do lançamento efetuado com base em depósitos bancários (item 2 do auto de infração).

É o Relatório.

JJA

Voto

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

Os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade. Deles conheço.

Recurso de ofício

O recurso de ofício foi interposto pela DRJ em decorrência da decisão que exonerou parte do crédito tributário relativo à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Como se verifica do v. acórdão recorrido, com base na diligência de fls. 1.183/1.201 constatou-se que determinados valores objeto de autuação como rendimentos recebidos de pessoa jurídica no presente processo foram, também, objeto de autuação como importâncias pagas a beneficiários não identificados nos autos do processo 15221.000140/2006-70 e submetidos a tributação pelo IRRF, razão pela qual tais valores foram excluídos do lançamento.

Entendo que a r. decisão não merece reparos.

De fato, o exame dos autos demonstra que em investigação efetuada pela Polícia Federal apurou-se a existência de recursos à margem da contabilidade na empresa Ubigás Petróleo Ltda.

Com base nos documentos apreendidos durante a referida investigação a autoridade fiscal apurou que diversos lançamentos/pagamentos efetuados pela pessoa jurídica com valores da movimentação informal não tributada tinham como beneficiário o Sr. Antônio Carlos Chebabe. Tais valores foram imputados como rendimentos omitidos, recebidos pelo referido contribuinte de pessoa jurídica, tendo sido lavrado o auto de infração que originou o presente processo administrativo.

Nada obstante, a Receita Federal, com base nos mesmos documentos apurados pela mencionada investigação, autuou a empresa Ubigás Petróleo Ltda por pagamentos efetuados a beneficiário não identificado, nos termos dos artigos 674 e 675 do RIR/99. Essa autuação resultou no processo administrativo 15221.000140/2006-70.

A diligência de fls. 1.183/1.201 confirmou a tributação em duplicidade, não restando outra alternativa à DRJ que não excluir do presente lançamento tais valores, critério que preserva a verdade material e merece ser referendado, negando-se provimento ao recurso de ofício.

Recurso voluntário

Em seu recurso voluntário o Recorrente contesta somente o lançamento efetuado com base em depósitos bancários, sustentando a ilegitimidade do lançamento na medida em que decorre de mera presunção por parte da fiscalização, não tendo sido verificado e/ou comprovado qualquer sinal exterior de riqueza.

SJA

No tocante à alegada ilegalidade do lançamento com base em depósitos bancários, o exame do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 demonstra que a fiscalização está devidamente autorizada a presumir a omissão de rendimentos relativa a depósitos bancários sem origem comprovada pelo contribuinte caso este, instado a comprovar a origem de depósitos bancários, não o faça.

Claro está, portanto, que a regra contida no artigo 42 da Lei nº 9.340, de 1996, trata de presunção legal do tipo *juris tantum*, invertendo o ônus da prova relativamente à suposta omissão de rendimentos, cabendo à autoridade fiscal provar a existência dos depósitos bancários e, ao contribuinte, o ônus de demonstrar, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias.

Assim, na prática, identificada pela autoridade fiscal a existência de depósitos bancários que possam configurar omissão de rendimentos, por força do supra mencionado dispositivo legal inverte-se o ônus da prova cabendo ao contribuinte comprovar a origem desses depósitos.

A jurisprudência deste E. Colegiado é praticamente uníssona quanto à legitimidade da presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996, não mais se aplicando o entendimento vigente para os fatos anteriores à vigência desse dispositivo, no sentido de que, à ausência de norma presuntiva, a existência de depósito bancário não seria per se suficiente à apuração de renda omitida, sem que houvesse outros elementos indiciários apurados pelo Fisco.

No caso em exame a fiscalização, aplicando o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a partir de um dado conhecido, qual seja o de que o Recorrente foi titular de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, lavrou a autuação considerando que esses depósitos tiveram origem em rendimentos subtraídos ao crivo da tributação, já que o contribuinte não comprovou que eles tinham lastro em rendimentos tributados ou isentos.

A autoridade lançadora em momento algum equiparou esses depósitos bancários a renda, mas, aplicando o que dispõe o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, procedeu ao lançamento com base na renda omitida, presumida esta a partir dos depósitos bancários.

Nada obstante, verifico dos autos que o titular das contas bancárias, o Sr. Antonio Carlos Chebabe, jamais foi pessoalmente intimado para comprovar a origem de tais valores.

De fato, embora o Termo de Início de Fiscalização (fls. 62/63) tenha sido inicialmente emitido e recebido pelo Sr. Antônio Carlos Chebabe, verifica-se dos autos que o contribuinte veio a falecer durante a fiscalização. Todos os demais termos de intimação, bem como o auto de infração, foram emitidos em nome do Espólio de Antônio Carlos Chebabe.

No que interessa ao presente caso, verifica-se que os termos de intimação fiscal de nºs 002 (fls. 78/79) e 004 (fls. 125/130), que efetivamente solicitaram a comprovação da origem de depósitos bancários, foram recebidos pela Inventariante.

Em casos como o presente a jurisprudência deste E. Colegiado tem entendido que a obrigação de comprovar a origem dos depósitos bancários é do titular da conta-corrente, tendo natureza personalíssima e não podendo ser exigida do Inventariante.

Transcrevo, abaixo, trecho do brilhante voto proferido pela I. Conselheira Heloísa Guarita Souza, nos autos do processo 10315.000774/2006-63, cujos fundamentos adoto no presente acórdão, *in verbis*:

"A hipótese dos autos é "sui generis" e transcende a simples aplicação direta das regras de responsabilidade tributária.

A primeira premissa que deve fixada e que vai balizar a linha de raciocínio a ser desenvolvida é a seguinte: a fiscalização que resultou nesse auto de infração iniciou-se em 17 de fevereiro de 2005 e o "de cujus" faleceu em 30 de dezembro de 2003. Portanto, todo o procedimento de fiscalização – e conseqüentemente o próprio auto de infração – é bastante posterior ao falecimento do contribuinte. Situação essa aliás – o falecimento – de pleno conhecimento da autoridade administrativa, tanto que o Termo de Início da Ação Fiscal já fora emitido contra o "Espólio" de Rocky Lane Nogueira de Azevedo (fls. 94).

É certo que o espólio responde pelas dívidas do "de cujus", sendo a inventariante eleita como a responsável tributária (artigos 131, III, do CTN).

É certo, também, que essa responsabilidade alberga os créditos tributários já definitivamente constituídos, os em curso de constituição na data do evento motivador da responsabilidade (no caso, morte), e aqueles atos constituídos posteriormente ao evento motivador da responsabilidade (no caso, morte), desde que relativos à obrigação tributária surgida até a data daquele mesmo evento (morte), nos termos do artigo 129, do CTN

Porém, 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. Veja-se o comando normativo:

"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 "

(grifos nossos)

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

SMS

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 cujos” 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.

Sobre esse caráter de “norma secundária” da responsabilidade tributária, vale dizer, de dependente da norma principal, que institui a obrigação tributária, MISABELABREU 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)

Tendo em vista os fundamentos acima deve-se cancelar o lançamento efetuado com base em depósitos bancários tendo em vista a ausência de intimação do titular da conta corrente, já falecido, e a conseqüente materialização do suporte fático hipoteticamente previsto no art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996.

Ante o exposto, conheço do recurso de ofício para NEGAR LHE provimento, e conheço do recurso voluntário do contribuinte para, no mérito, DAR LHE PROVIMENTO PARCIAL, para cancelar a infração relativa à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada (item 2 do auto de infração).

Sala das Sessões, em 01 de junho de 2009.


GUSTAVO LIAN HADDAD