



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

Processo n° 10768.007270/2005-46
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.008 – 2ª Turma
Sessão de 27 de setembro de 2017
Matéria DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ESPÓLIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ANTÔNIO CARLOS CHEBABE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FASE PRELIMINAR COMPROBATÓRIA PLENAMENTE EXERCIDA PELO CONTRIBUINTE.

O Espólio possui capacidade para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, o que não se confunde com a exigência, perante o Inventariante, de comprovação da origem de depósitos bancários de titularidade do *de cuius*. Se nessa fase preliminar, específica do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, as intimações foram dirigidas ao Contribuinte e por ele atendidas, não há que se falar em ilegitimidade passiva do Espólio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Júnior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, nos exercícios de 2000 e 2001, tendo em vista a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação de origem.

Em sessão plenária de 19/08/2009, foi julgado o Recurso Voluntário nº 165.076, prolatando-se o Acórdão nº 2201-00381 (fls. 909 a 920), assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2000, 2001

Ementa: DEPÓSITO BANCÁRIO - FALECIMENTO DO CONTRIBUINTE NO CURSO DO PROCESSO - OBRIGAÇÃO PERSONALÍSSIMA.

Considerando que a presunção estabelecida no artigo 42 da Lei 9.430 de 1.996 tem natureza personalíssima e admite prova em contrário, a obrigação decorrente recai exclusivamente sobre o titular dos depósitos bancários objeto da autuação. ’

Na hipótese de falecimento do autuado no curso do processo administrativo, o auto de infração se torna nulo posto que o crédito tributário não estava definitivamente constituído e nesta situação não cabe atribuir a terceiros sucessores a obrigação de afastar a presunção de natureza personalíssima.

Recurso Voluntário Provido.”

A decisão foi assim resumida:

“ACORDAM os membros da 2ª câmara / 1ª turma ordinária da segunda SEÇÃO DE JULGAMENTO, pelo voto de qualidade ACOLHER a preliminar de nulidade suscitada de ofício pela Conselheira Rayana Alves de Oliveira França. Vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Sérgio Galvão Ferreira Garcia (Suplente convocado) e Eduardo Tadeu Farah. Designada para redigir o Voto Vencedor a Conselheira Rayana Alves de Oliveira França.”

O processo foi recebido na PGFN em 1º/03/2012 (Relação de Movimentação de fls. 922), e, em 30/03/2012 (Relação de Movimentação de fls. 923), foi interposto o Recurso Especial de fls. 924 a 934, com fundamento nos arts. 67 e 68, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando discutir a **possibilidade de autuação, com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em face de Espólio.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2200-00.964, de 26/07/2012 (fls. 968/969).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- a responsabilidade tributária é o fenômeno segundo o qual um terceiro que não tenha relação direta e pessoal com o fato imponible gerador da obrigação principal, está obrigado, em caráter supletivo ou não, em sua totalidade ou parcialmente, ao pagamento ou cumprimento da obrigação;

- 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 imponible, 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;

- sobre a responsabilidade dos sucessores, o CTN assim disciplinou:

“Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a subrogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

(...)

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.”

- 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 imponible que, ainda que haja lançamento posterior, deverá ter ocorrido antes do ato de sucessão;

- no caso em tela, sabe-se que a conta-corrente na qual foram realizados os depósitos de origem não comprovada pertencia a Francisco Fernandez Bernardez e, com a abertura da sucessão, a responsabilidade passou para o espólio, portanto a este pertence a conta-corrente motivadora do Auto de Infração;

- o art. 42 da Lei nº 9.430, DE 1996, assim estabelece:

“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.”

- quando a lei menciona "titular, pessoa física ou jurídica", quer contemplar todos aqueles que podem ocupar o pólo passivo da relação jurídico-tributária e 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 na conta do *de cujus*, antes de seu falecimento;

- da análise dos autos, verifica-se que o inventariante foi intimado a comprovar a origem dos depósitos na conta-corrente de titularidade do espólio e, no entanto, como não conseguiu comprová-los, a presunção legal de omissão de rendimentos corretamente se concretizou;

- 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;

- como muito bem salientado pelo acórdão paradigma, de fato é difícil para o espólio fazer certas provas quanto às operações do *“de cujus”*, mas a legislação tributária não exceceu a comprovação por parte do espólio, razão pela qual não cabe a este colegiado fazê-lo;

- 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, de 1996, deve ser mantida a autuação, merecendo reforma o acórdão recorrido.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o Recurso Especial, reformando-se o acórdão recorrido e restabelecendo-se a decisão de 1ª instância.

Cientificada em 22/11/2012 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 974/975), a inventariante ficou-se silente (despacho de fls. 976).

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. Não foram oferecidas Contrarrazões.

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios de 2000 e 2001, tendo em vista a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação de origem. O Auto de Infração foi cientificado à Inventariante em 09/12/2005 (fls. 805), como resultado de um procedimento de fiscalização iniciado em 15/10/2003 (fls. 117), em relação ao Contribuinte Antonio Carlos Chebabe, falecido em 27/11/2005 (Certidão de Óbito às fls. 828 - Volume 5).

No acórdão recorrido, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, ao argumento de que a presunção estabelecida no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, teria natureza personalíssima e assim somente poderia ser aplicada ao titular dos depósitos e não ao Espólio. A Fazenda Nacional, por sua vez, entende que o Espólio é sujeito capaz de arcar com a referida presunção.

Primeiramente, há que se esclarecer que a jurisprudência do CARF, construída ao longo dos anos, de forma alguma é no sentido de que o Espólio não possa arcar com as obrigações tributárias do *de cuius*. No caso específico da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, como está prevista uma fase prévia à autuação, em que o titular dos depósitos bancários é intimado a esclarecer a origem dos valores depositados em suas contas, não se admite que tais informações sejam requeridas em face do Inventariante. Confira-se a ementa representativa desse posicionamento, de voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, no Acórdão nº 2201-001.815, de 19/09/2012:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
- IRPF*

Exercício: 2006

*IRPF. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO APÓS O FALECIMENTO DO TITULAR DA CONTA BANCÁRIA. INTIMAÇÃO AO ESPÓLIO. VALIDADE. A presunção de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 requer **a prévia e regular intimação do titular da conta bancária para comprovar as origens dos depósitos bancários, não sendo válida, para este fim, no caso de falecimento do titular da conta bancária, a intimação dirigida ao espólio ou aos sucessores.***

Recurso provido" (grifei)

Entretanto, não é esse o caso do presente processo, em que a fase preliminar de intimação para comprovação da origem dos depósitos bancários foi toda ela cumprida em face do titular das contas, que somente veio a falecer em 27/11/2005 (Certidão de Óbito às fls. 828 - Volume 5), quando já esgotada essa fase. Com efeito, o Contribuinte foi cientificado do Termo de Início do procedimento fiscal em 23/10/2003 (AR de fls. 119), e a partir daí seguiu-se um longo período de comprovações, pedidos de prorrogação de prazo, etc, que perdurou até 05/10/2005, rendendo cinco volumes de documentos. Confira-se o Termo de Verificação Fiscal de fls. 790 em diante:

"Fiscalização iniciada em 23/10/2003, através do Termo de Início de Fiscalização, intimando o contribuinte a apresentar elementos, documentos e esclarecimentos relativos ao imposto de renda dos anos calendários de 1999 a 2001, fls. 117 a 119.

O contribuinte, em 29/10/03, solicitou prorrogação pelo prazo de 20 dias para o atendimento da intimação, prazo este concedido, fls. 120.

Em 17 de novembro de 2003, o contribuinte apresentou resposta à intimação acima referida, fls. 121 a 442.

Foi remetido Termo de Intimação Fiscal em 05/05/05, intimando o contribuinte a prestar esclarecimentos sobre imposto de renda dos anos calendários de 1999 e 2000. Este termo foi recebido, em 11/05/05, pelo contribuinte, o qual solicitou, em 03/06/05, prorrogação de prazo para apresentação dos documentos.

Em atendimento ao Termo de intimação mencionado no parágrafo anterior, o contribuinte apresentou material para apreciação em 12 de julho de 2005, fls 450 a 584.

MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA NO EXTERIOR:

Da análise da documentação obtida, a fiscalização apurou que o contribuinte mantém contas em instituições financeiras no exterior não informadas nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF).

Intimamos o contribuinte, através do Termo de Intimação de 08/06/2005, a prestar esclarecimentos e/ou apresentar os elementos a seguir especificados, fls.585 a 599:

(...)

Em 30 de julho de 2005, o contribuinte pediu prorrogação de prazo de pelo menos quarenta dias, para atender a intimação referida no parágrafo anterior, solicitação esta concedida através do Termo de Prorrogação de Prazo num.001.

Expirado o prazo acima e não tendo sido atendido o termo de intimação, reintimamos o contribuinte, em 05/09/05, concedendo o prazo de 05 dias, para resposta.

Da análise do apenso num. 224 do Departamento de Polícia Federal, DCOR-Diretoria de Combate ao Crime Organizado, Inquérito Policial num. 1026/2003, em anexo, foi identificada a existência da conta-corrente mantida no exterior, do Banestado de Nova Iorque, de num. 081-2. O contribuinte foi intimado, em 05/09/05, a apresentar documentação hábil e idônea comprovando a origem dos depósitos bancários na referida conta-corrente e a justificativa por não ter declarado a existência da mesma em suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física.

O contribuinte, em 21/09/05, apresentou resposta para as intimações sobre as contas no exterior, fls.638.

Na resposta mencionada no parágrafo anterior, o contribuinte não comprova com documentação hábil e idônea a origem dos

recursos mantidos no exterior e não declarados ao Fisco Nacional.

MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA NO BRASIL:

Da análise de informações obtidas através da DCPMF enviadas pelas instituições financeiras à Receita Federal, apuramos que o contribuinte possui movimentação financeira incompatível com a renda tributável declarada, tendo movimentado R\$1.032.402,49 no exercício de 1999 e R\$2.153.848,99 em 2000, conforme pode ser verificado na planilha elaborada por esta fiscalização, às fls.751.

A fiscalização intimou o contribuinte, através de Termo de Intimação Fiscal, datado de 15/08/05 e recebido pelo contribuinte em 19/08/05 a :

(...)

Em 05/10/2005, a fiscalização reintimou o contribuinte a, no prazo de 5 (cinco) dias improrrogáveis, prestar os esclarecimentos referidos no parágrafo e tabela anteriores.

A resposta do contribuinte à intimação referida no parágrafo anterior, anexada às fls. 647 a 674, não comprova, com documentação hábil e idônea, os valores creditados em suas contas nos bancos CEF, Citibank, Itaú e Safra, não atendendo, portanto, à intimação.

RESULTADO DA ANALISE DOCUMENTAL

Omissão de rendimentos provenientes de créditos bancários de origem não comprovada.

Após análise conjunta das declarações entregues pelo sujeito passivo(fl.71 a 116), das respostas aos Termos de Intimação, dos extratos bancários das contas-correntes existentes no território nacional nos bancos Citibank, Itaú, CEF e Safra , dos extratos das contas-correntes existentes no exterior nos bancos Safra National Bank of New York, conta número 600493-8 e Banestado New York, conta número 081-2, do material apreendido pelo departamento da Polícia Federal, IPL num. 1.291/2001, foram constatadas as seguintes infrações à legislação tributária vigente:

(...)"

Assim, no presente caso, verifica-se que o próprio titular das contas bancárias foi intimado por diversas vezes para prestar esclarecimentos e apresentar documentos que comprovassem a origem dos depósitos bancários, de sorte que a fase de intimação prévia, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não restou prejudicada, vez que a abertura do procedimento fiscal ocorreu dois anos antes do óbito do Contribuinte e a instrução probatória foi levada a cabo por ele próprio.

Quanto ao argumento contido no voto vencedor do acórdão recorrido, no sentido de que, conforme o art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, o litígio se instaura com a

Impugnação, isso em nada se choca com o procedimento adotado no presente processo, já que o Espólio é apto a figurar no pólo passivo da obrigação tributária, conforme o Código Tributário Nacional:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

(...)

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

(...)" (grifei)

Nesse particular, o voto vencedor do acórdão recorrido ancora-se em equívoco, confundindo a capacidade passiva do Espólio com a obrigação específica de comprovar a origem de depósitos bancários, na fase preliminar prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o que no presente caso, repita-se, foi plenamente exercido pelo titular das contas.

Tanto é assim que essa questão do falecimento do titular das contas sequer foi arguida na Impugnação (fls. 807 a 826 - Volume 5) ou no Recurso Voluntário (fls. 882 a 893 - Volume 5). Com efeito, a questão foi levantada de ofício por Conselheira do Colegiado *a quo*. Nesse passo, releva notar que a representante do Espólio teve a oportunidade de exercer o direito à ampla defesa, apresentando diversos pleitos, preliminares e de mérito, não examinados no acórdão recorrido.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, com retorno do processo ao Colegiado *a quo*, para apreciação das questões apresentadas no Recurso Voluntário

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo