



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

Processo n° 10803.000078/2008-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2101-002.721 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2015
Matéria IRPF
Recorrente FERNANDA CANELLA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2005

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DECADÊNCIA.

O prazo de decadência do Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF nos lançamentos por Acréscimo Patrimonial a Descoberto regem-se conforme as regras do imposto sujeito ao ajuste anual, considerando-se ocorrido o fato gerador no dia 31 de dezembro de cada ano.

Não ultrapassado o prazo de cinco anos definido no art. 150, § 4º do CTN, entre a data do fato gerador e a momento em que o contribuinte ou responsável tributário foi intimado do imposto complementar apurado em procedimento fiscal, não há que se falar em decadência da exigência fiscal.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONTRIBUINTE FALECIDO.

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. No caso de contribuinte falecido, cabe ao inventariante, por meio de documentação hábil e idônea justificar a origem do aumento do patrimônio do falecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Eduardo de Souza Leão e Heitor de Souza Lima Junior, que votaram por dar provimento ao recurso. Designado o conselheiro Daniel Pereira Artuzo para redação do voto vencedor.

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente.

EDUARDO DE SOUZA LEÃO - Relator.

DANIEL PEREIRA ARTUZO - Redator designado

EDITADO EM: 24/03/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS (Presidente da Turma), DANIEL PEREIRA ARTUZO, HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, MARIA CLECI COTI MARTINS e EDUARDO DE SOUZA LEÃO.

Relatório

Em princípio deve ser ressaltado que a numeração de folhas referidas no presente julgado foi a identificada após a digitalização do processo, transformado em meio eletrônico (arquivo.pdf).

Trata-se de Recurso Voluntário onde o Recorrente objetiva a reforma do Acórdão de nº 17-30.058 da 9ª Turma da DRJ/SPOII (fls. 1.663/1.671), que, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, em face de acréscimo patrimonial a descoberto, no montante histórico de R\$ 1.879,48, correspondendo a imposto (R\$ 1.194,47), multa prevista de 10% (R\$ 119,43) e juros de mora calculados até 30/09/2008 (R\$ 565,58).

No caso, a Contribuinte teria omitido rendimentos em vista de variação patrimonial a descoberto, conforme se pode extrair da narrativa fática trazida no Termo de Verificação e Conclusão Fiscal (fls. 1.597/1.619), ao qual transcrevo trechos para melhor esclarecer as motivações do lançamento fiscal:

“DO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO

3) Em 23/03/2007 a fiscalização, dando início ao cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização, lavrou o Termo de Início de Ação Fiscal,

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

Autenticado digitalmente em 24/03/2015 por EDUARDO DE SOUZA LEAO, Assinado digitalmente em 24/03/2015

5 por EDUARDO DE SOUZA LEAO, Assinado digitalmente em 30/03/2015 por DANIEL PEREIRA ARTUZO, Assinado

digitalmente em 22/05/2015 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

cópia às fls. 05/06, intimando-se a contribuinte a, no prazo de 20 (vinte) dias a contar de sua ciência apresentar os elementos abaixo especificados:

(...)

4) O Termo de Início de Ação Fiscal e o Mandado de Procedimento Fiscal foram encaminhados, por via postal, à contribuinte, para sua ciência, tendo sido recebidos em 24/03/2007, conforme comprova o Aviso de Recebimento à fl. 07.

DO ATENDIMENTO AO TERMO DE INICIO

5) Atendendo o Termo de Início de Ação Fiscal, foram apresentados os elementos anexados às fls. 16 a 27, por meio de seu sobrinho Marco Antônio Canella, que informou que a contribuinte faleceu em 22/11/2006. Abaixo transcrevemos os esclarecimentos prestados:

(...)

DA ELABORAÇÃO DO DEMONSTRATIVO DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL

25) Com base nos elementos apresentados, nos dados constantes dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos documentos apresentados pelas instituições financeiras e nas demais constatações, foram elaborados os Demonstrativos de Variação Patrimonial - DVP, relativamente aos anos-calendário 2002 a 2005, cujas cópias encontram-se às fls. 763 a 770.

26) No campo referente Rendimentos Tributáveis foram lançados os valores extraídos dos extratos bancários, sob a rubrica "proventos", cuja cópia encontra-se as fls. 123 a 170. Tais valores correspondem aos rendimentos líquidos recebidos pela contribuinte do Ministério da Fazenda.

27) Os saldos bancários mensais, no início e no final do mês, foram lançados de acordo com os dados extraídos dos extratos bancários apresentados pela contribuinte (fls. 123 a 170 e 333 a 360), pela Justiça Federal (fls. 36 a 60 e 70 a 79) e pelas instituições financeiras (fls. 373 a 385 e 407).

28) Foram extraídos dos extratos bancários os valores correspondentes a débitos efetuados em sua conta-corrente e que constituíram dispêndios, como por exemplo: CPMF, juros, IOF, tarifas bancárias, pagamentos de cartão de crédito/Água/luz, compras etc. Tais dispêndios encontram-se relacionadas na planilha de fls. 771 a 781.

29) Os cheques relacionados na planilha de fls. 782 a 788, cujas cópias foram apresentadas pelo Banco do Brasil S/A, representam valores correspondentes a despesas incorridas pela contribuinte. Observe-se que os cheques emitidos ao portador não foram lançados como dispêndios, pelo fato de não se poder aferir a sua destinação.

30) Como origens foram lançados os valores a seguir, representados pelos cheques emitidos por seu sobrinho Marco Antônio Canella e nominais à contribuinte, consoante cópia dos mesmos juntados às fls. 361 a 365:

(...)

31) Também foram lançados como origens os valores das Restituições do Imposto de Renda, dos estornos de tarifas/CPMF, dos resgates de aplicação financeira extraídos dos extratos de conta-corrente.

32) Importante ressaltar que, em relação ao ano-calendário 2005, foi lançado como dispêndio a totalidade dos cheques emitidos e mesmo assim não se apurou, em quaisquer dos meses daquele ano, Variação Patrimonial a Descoberto.

33) Através do Termo de Ciência e de Solicitação de Esclarecimentos, datado de 25/09/2008, intimou-se a contribuinte a, no prazo de 15 (quinze) dias, na pessoa de seu inventariante, manifestar-se acerca dos Demonstrativos de Variação Patrimonial. A ciência do termo deu-se em 30/09/2008, conforme Aviso de Recebimento de fl. 789, vencendo o prazo estabelecido para manifestação em 15/10/2008.

34) Transcorrido o prazo determinado, não houve manifestação por parte do sujeito passivo.

DAS IRREGULARIDADES APURADAS

35) Devidamente elaborados, os Demonstrativos Mensais de Evolução Patrimonial, dos anos-calendário 2002 a 2004, e após submetido ao crivo do sujeito passivo, esta fiscalização apurou, como resultado final da análise, a "Variação Patrimonial a Descoberto", verificando-se excesso de aplicações sobre as origens, não respaldados pelos rendimentos declarados e comprovados da contribuinte, conforme abaixo relacionado:

Mês	Ano-Calendário	Variação Patrimonial a Descoberto (R\$).
Janeiro	2003	399,61
Agosto	2004	3.943,93

36) A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está especificada no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em seus artigos 55, inciso XIII, 806 e 807 (Leis nºs 4.069/1962, artigos 51 e 52 e 7.713/1988, artigo 3º), que seguem reproduzidos abaixo:

(...)

37) A vista do exposto, caracterizam-se os valores acima apurados, como rendimentos omitidos da tributação do imposto de renda pessoa física, sujeitando-se a exigência de ofício (Auto de Infração) do Imposto de Renda Pessoa Física por parte da fiscalização, nos termos dos artigos 55, inciso XIII, 806 e 807 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999.” (fls. 1.599/1.611).

Os argumentos trazidos na Impugnação foram sintetizados pelo Órgão Julgador *a quo* nos seguintes termos:

“Na defesa, apresentada pelo Sr. Antonio Canella, inventariante, é alegado, em síntese:

a) As cifras apuradas estão aquém dos limites contidos no art. 42, da Lei nº 9.430/96. Não cabe aqui a alegação de que a excludente à tributação está centrada em depósito bancário, pois o princípio é o mesmo: desonerar o contribuinte da comprovação de pequenos valores, sob ajusta avaliação da insignificância — ou bagatela — dos valores envolvidos. Além disso, para a apuração do acréscimo patrimonial foi considerada a movimentação bancária mediante a inclusão dos saldos no final do mês, o que garante a aplicação da mencionada excludente;

b) Decadência, pedindo a extinção do crédito relativo ao ano de 2.003, em face do lançamento ocorrer 5 (cinco) anos após a competência exigida, conforme dispõe o parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN;

c) O acréscimo patrimonial deve ser comprovado pela fiscalização. A omissão de receitas pelo suposto acréscimo patrimonial deriva de uma presunção estatuída por lei, entretanto para efetivar essa pretensão, cabe ao Fisco o ônus de acostar ao procedimento fiscal a prova irrefutável da ocorrência do fato conhecido, sob pena de ficar impedido de fazer uso da presunção conferida por lei. Assim, havendo insuficiência de prova sobre a efetividade do dispêndio, a exigência respaldada na indigitada presunção deve ser cancelada;

d) impossibilidade de o espólio justificar o pedido feito pela fiscalização de que o sujeito passivo apresentasse justificativas sobre o pretense acréscimo patrimonial. A presunção legal de omissão de rendimentos é do tipo *juris tantum* (relativa), cabendo ao titular apresentar os esclarecimentos, o que é impossível, uma

vez que o titular é falecido. Não há, por absoluta impossibilidade, como imputar ao espólio ou ao inventariante a obrigação de justificar a evolução patrimonial verificada quando a contribuinte — titular das contas correntes — ainda era viva.

e) diante do exposto, pede o acolhimento da defesa, afastando as questionadas exigências fiscais.” (fls. 1.665).

Apesar dos argumentos de defesa acostados, a 9ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal em São Paulo II (SP) proferiu decisão que restou assim ementada:

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

Exercício: 2004, 2005

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. VALORES AQUÉM DO LIMITE DO ART. 42, DA LEI 9.430/96. DECADÊNCIA. PROVA DO FATO CONHECIDO – DISPÊNDIO. IMPOSSIBILIDADE DA MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE SE FALECIDO.

Limite a que se refere o art. 42, da Lei nº 9.430/96, aplica-se somente a depósitos bancários, não havendo qualquer limite para acréscimo patrimonial a descoberto, observando apenas a tabela progressiva mensal/anual.

Decadência para lançamento de ofício é o previsto no art. 173, I, do CTN.

Prova do fato conhecido para validade da presunção do acréscimo patrimonial a descoberto e conseqüente omissão de receita é apresentado pelo Auditor Fiscal atuante consistindo em recibo, dispêndios lançados no extrato bancário, com discriminação do objeto (CPMF, IOF, juros, pagamentos, etc.) e os cheques compensados, emitidos nominalmente.

Se falecido o contribuinte, o inventariante responde ativa e passivamente.

Lançamento Procedente”

No Recurso Voluntário disposto às fls. 1.679/1.706, o Recorrente repisou sua argumentação de Defesa, destacando inicialmente a decadência do lançamento referente ao ano-calendário de 2003, insistindo na necessidade da Fiscalização comprovar os dispêndios questionados, da exclusão de tributação dos valores nos termos do inc. II do art. 42 da Lei nº 9.430/96 e na impossibilidade do Espólio justificar os valores lançados no demonstrativo de variação patrimonial.

Ao final requer seja reformada a decisão combatida, declarando a nulidade ou improcedência do lançamento fiscal.

Distribuído o feito para nossa Relatoria, coloco em pauta para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator EDUARDO DE SOUZA LEÃO

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Em princípio, conforme se verifica nos autos, importa salientar que na Defesa e no Recurso Voluntário em julgamento, o Recorrente se esforça em arguir preliminarmente a decadência do crédito tributário decorrido no ano-calendário de 2003.

Para a apreciação do feito, inicialmente devemos atentar que a tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF em face de acréscimos patrimonial a descoberto diante da incapacidade do contribuinte em justificar a legalidade da disponibilidade econômica por meio de documentação hábil e idônea, está fundada nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, *in verbis*:

“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. [\(Vide Lei 8.023, de 12.4.90\)](#)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer

natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”

Por sua vez, o Regulamento do Imposto de Renda disposto no Decreto nº 3.000/1999, prevê expressamente:

“Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

(...)

Art. 55. São também tributáveis ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 26](#), [Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I](#)):

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86.

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.”

Avultam das normas transcritas que o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, incidirá sobre o acréscimo patrimonial, compreendido como rendimento bruto do Contribuinte, que não corresponda ao seu rendimento declarado.

E a presunção legal da omissão de rendimentos representada pelo acréscimo patrimonial a descoberto, decorre da constatação lógica de que ninguém aumenta seu patrimônio sem a obtenção dos recursos para isso necessários.

Neste sentido, para que seja desconstituída a presunção fiscal, caberia ao Contribuinte/Fiscalizado justificar o acréscimo patrimonial verificado nos autos com provas e/ou documentos satisfatórios, que apontassem a disponibilidade financeira por meio de rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis ou, ainda, tributáveis exclusivamente na fonte.

Ocorre que, como o referido Imposto sobre a Renda em decorrência de acréscimo patrimonial a descoberto é ofertado a tributação pelo contribuinte sem prévio exame da Administração Tributária, tal procedimento figura na modalidade de lançamento por homologação.

Nestes casos, entregue a Declaração de Ajuste Anual, antecipado o pagamento, mesmo que parcial, ou até mesmo havendo retenção de imposto na fonte, como no caso em análise (fls. 16), e inexistindo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é de cinco anos contados do fato gerador – que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano –, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Neste sentido:

Exercício: 2005, 2006, 2007

PAF. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento ao direito de defesa do contribuinte quando constatado que as infrações apuradas foram adequadamente descritas nas peças acusatórias, e que o contribuinte, demonstrando ter perfeita compreensão delas, exerceu plenamente o seu direito de defesa. IRPF.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DECADÊNCIA.

O prazo de decadência do Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF nos lançamentos por Acréscimo Patrimonial a Descoberto regem-se conforme as regras do imposto sujeito ao ajuste anual, considerando-se ocorrido o fato gerador no dia 31 de dezembro de cada ano. (...)” (Acórdão nº 2201-002.573, Processo nº 15504.013036/2009-04, Relator Cons. EDUARDO TADEU FARAH, 1ª TO/ 2ª CÂMARA/ 2ª SEJUL/ CARF/MF, Data de Publicação: 02/12/2014 - grifamos);

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

Ano-calendário: 2006

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DECADÊNCIA.

Apesar da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto ser apurada mensalmente, o fato gerador somente se perfaz no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (...)” (Acórdão nº 2802-002.854, Processo nº 10945.720969/2011-55, Relator Cons. GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, 2ª TE/ 2ª CÂMARA/ 2ª SEJUL/ CARF/MF, Data de Publicação: 21/08/2014);

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

Exercício: 2007

(...)

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. TERMO INICIAL DO PRAZO DE DECADÊNCIA.

O acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurado em bases mensais e tributado na Declaração de Ajuste Anual. Nos casos de lançamento por homologação, em que ocorre a antecipação do pagamento do imposto, deve-se aplicar o Recurso Especial nº 973.733/SC c/c art. 543-C do CPC c/c art. 62-A do RICARF, conforme prevê § 4º do art. 150 do CTN. O termo inicial do prazo de decadência conta-se a partir do encerramento do ano-calendário. (...)” (Acórdão nº 2201-002.341, Processo nº 19515.721216/2011-00, Relator Cons. EDUARDO TADEU FARAH, 1ª TO/ 2ª CÂMARA/ 2ª SEJUL/ CARF/MF, Data de Publicação: 13/05/2014).

Apenas na hipótese em que não há qualquer pagamento ou evidenciada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o prazo decadencial deve ser apurado nos termos do inc. I do art. 173, do CTN, conforme entendimento pacificado pelo

Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, nos termos do art. 543-C do CPC.

De todo modo, ultrapassado o prazo sem ter sido intimado o contribuinte do lançamento de ofício, considera-se homologada tacitamente a atividade exercida pelo contribuinte e extinto o crédito tributário, nos termos do artigo 156, inc. V do CTN.

No caso em análise, observando os fatos e provas produzidas nos autos e averiguados pela Fiscalização, não há que se falar em dolo, fraude ou simulação no procedimento do contribuinte, assim como figura comprovado o pagamento de tributo diante do imposto retido da Contribuinte (fls. 16 dos autos), restando afastada a regra prevista no inc. I do art. 173 do CTN.

Contudo, diante do arcabouço legislativo e da realidade fática, verificamos que fato gerador do Imposto de Renda em face do acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário 2003, ocorreu em 31 de dezembro daquele ano, e o Inventariante do Espólio da Recorrente findou intimado da autuação em 23/10/2008 (fls. 1.625), dentro do prazo de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a intimação do contribuinte, não havendo de se falar em decadência do crédito tributário.

Por outro lado, embora seja ônus do contribuinte desconstituir o lançamento fiscal com documentos hábeis e idôneos, conforme sistema de repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto nº 70.235/1972, norma que rege o processo administrativo fiscal, no seu artigo 16, inciso III, e de acordo com o artigo 333 do Código de Processo Civil, aplicável à espécie de forma subsidiária –, eis que a realidade fática anunciada desde o começo do procedimento fiscal, em razão do falecimento da contribuinte em data anterior ao início da fiscalização, aponta para uma solução diferente quanto a produção de provas visando afastar a presunção fiscal.

É que, em nenhum momento a verdadeira Contribuinte Autuada foi intimada a comprovar a origem dos recursos que legitimassem o acréscimo patrimonial efetivamente questionado, de modo que os valores envolvidos, conformando uma disponibilidade econômica personalíssima, não podem ser respondidos pelo Inventariante do espólio da Contribuinte falecida.

De fato, existe uma impossibilidade do Espólio justificar os valores lançados no demonstrativo de variação patrimonial da Contribuinte, porquanto os elementos constantes dos autos apontam que era a própria quem geria suas finanças, seus débitos e respectivos recursos, com toda capacidade e responsabilidade decorrente.

Ora, a bem da verdade, sabe-se que o espólio figura responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão, bem como os herdeiros e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos até a data da partilha ou adjudicação, conforme determina o Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“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.”

Vale destacar que 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.

“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.”

Portanto, se o espólio só existe entre a data da abertura da sucessão até a data da partilha, o inventariante é responsável solidário pelos tributos devidos pelo espólio apenas 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, com as limitações previstas na legislação.

Não obstante, para que a presunção de acréscimo patrimonial, prevista no inc. XIII do art. 55, c/c art. 807 do Decreto nº 3.000/99- RIR se aperfeiçoe é necessário que o contribuinte seja devidamente intimado a comprovar a origem dos rendimentos. Ou seja, cabe ao fisco identificar o aumento patrimonial de origem não comprovada e intimar o contribuinte a sobre eles se manifestar, com o fim de cumprir o encargo que lhe confere.

Assim, diferentemente de outras infrações, a presunção de omissão de rendimentos baseada em acréscimo patrimonial de origem não comprovada tem como requisito fundamental a intimação prévia do contribuinte, responsável tributário, sem a qual ela não se materializa.

No caso de procedimento fiscal instaurado após a morte do contribuinte, tendente a averiguar a regularidade do crescimento patrimonial do *de cujus*, há que se fazer uma ponderação quanto a responsabilidade pela comprovação da origem deste acréscimo patrimonial efetuado antes e depois da abertura da sucessão.

É que o responsável previsto na legislação para comprovar a regularidade do aumento patrimonial por meio de rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis ou, ainda, tributáveis exclusivamente na fonte, antes da abertura da sucessão, era o contribuinte falecido, porquanto era ele a quem se deve imputar o ônus de comprovar a origem dos recursos obtidos até sua morte, não se podendo transferir tal responsabilidade ao espólio.

Assim, sendo a intimação neste caso materialmente impossível, a presunção legal não se aperfeiçoa em relação ao acréscimo patrimonial da época em que o contribuinte era vivo, pois o Inventariante, como mero administrador do Espólio até a partilha, não tem como assumir responsabilidades que não eram suas, e que a legislação em vigor não lhe impõe.

No caso concreto, não foram atendidos os requisitos que asseguram a legalidade do lançamento no período que antecede a abertura da sucessão. Não é juridicamente possível exigir-se de qualquer outra pessoa a explicação sobre o acréscimo patrimonial injustificado de quem não era titular do patrimônio.

A intimação para que o Inventariante prestes esclarecimentos, ainda que sob procedimento fiscal, fragiliza o lançamento por ancorá-lo em presunção da não justificativa de pessoa que não tinha obrigação jurídica de identificar os recursos do contribuinte falecido, pois, conforme depreende-se nos autos, a conta corrente objeto de análise e o patrimônio verificado não eram de sua titularidade e sobre estes não detinha qualquer controle.

A responsabilidade pela comprovação da origem dos recursos, para efeito do disposto no artigo 807 do RIR, por ser uma obrigação personalíssima, deve ser imputada, exclusivamente, ao titular de direito e/ou o patrimônio acrescido sem justificativa.

Portanto, não há como imputar ao Inventariante do Espólio a obrigação de comprovar de onde advieram os recursos inerentes ao acréscimo patrimonial a descoberto da época em que a Contribuinte, titular de fato, legítima responsável tributária, ainda era viva.

Esta Colenda Corte Tributária já expressou manifestações neste sentido, em situações bastante similares:

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

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. A decadência de IRPF relativo ao ganho de capital, quando inexistente pagamento antecipado relacionado ao ganho de capital em específico, é regida pelo prazo do art. 173 I, do CTN.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS PRATICADO PELO DE CUJUS - AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM NOME DO ESPÓLIO - MULTA QUE CONSTITUA SANÇÃO POR ATO ILÍCITO – INAPLICABILIDADE

A constituição de crédito tributário, através de auto de infração, em nome do espólio, por irregularidades fiscais praticado pelo de cujus, sujeita o espólio à multa de mora, de dez por cento sobre o imposto apurado, estabelecida artigo 49 do Decreto-Lei 110 5.844, de 1943, sendo-lhe inaplicável as multas de ofício estabelecidas nos incisos I e II do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, por constituir sanção por ato ilícito, não transferível para o espólio, em virtude do princípio constitucional de que nenhuma pena passará da pessoa do infrator.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - CONTA BANCÁRIA MOVIMENTADA PELO "DE CUJUS" - LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO REALIZADO CONTRA O ESPÓLIO - OBRIGAÇÃO PERSONALÍSSIMA

A responsabilidade pela comprovação da origem dos recursos, para efeito do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, por ser uma obrigação personalíssima, deve ser imputada, exclusivamente, ao titular de direito c/ou de fato da conta-corrente. Portanto, não há como imputar ao espólio a obrigação de comprovar depósitos bancários feitos à época em que o contribuinte - titular de fato - a conta-corrente - era vivo. Nessas condições, não subsiste a ação fiscal levada a efeito, desde o seu início, contra o espólio e a inventariante.

DEPÓSITO BANCÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ESPÓLIO. APÓS ABERTURA DA SUCESSÃO

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. Recurso de ofício negado. Recurso voluntário provido”

(Acórdão nº 2202-002.913, Processo nº 19515.000550/2007-31, Relator Cons. Antônio Lopo Martinez, 2ª TO/ 2ª CÂMARA/ 2ª SEJUL/ CARF/MF, Data de Publicação: 14/01/2015);

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

Exercício: 2005, 2006

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. ESPÓLIO.

A responsabilidade pela comprovação da origem dos recursos, para efeito do disposto no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser imputada ao(s) titular(es) da conta-corrente. Portanto, não há como imputar ao espólio a obrigação de comprovar depósitos feitos à época que o contribuinte - titular da conta-corrente - era vivo, cabendo, se for o caso, a tributação segundo legislação específica, sendo certo que a falta da intimação de um dos titulares da conta bancária prejudica o lançamento em relação a todos os titulares.”

(Acórdão nº 2102-002.901, Processo nº 10950.002545/2009-11, Relatora Conselheira NUBIA MATOS MOURA, 2ª TO/ 1ª CÂMARA/ 2ª SEJUL/ CARF/MF, Data de Publicação: 07/04/2014);

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Considera-se não impugnada a tributação da omissão de rendimentos, tendo em vista o acréscimo patrimonial a descoberto, por não ter sido expressamente contestada.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ESPÓLIO A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. Cuidando-se de espólio não há presunção por se tratar de obrigação personalíssima, incabível a intimação do sucessor ou do inventariante para a comprovação, salvo se decorrente de movimentação bancária após a abertura da sucessão.”

(Acórdão nº 2202-001.719, Processo nº 10168.006289/2002-91, Relator Cons. ODMIR FERNANDES, 2ª TO/ 2ª CÂMARA/ 2ª SEJUL/ CARF/MF, Data de Publicação: 30/05/2012).

Avultam dos precedentes transcritos que, nas condições expostas no procedimento em análise, não subsiste o entendimento fiscal levado a efeito, desde o seu início, contra o Espólio da Contribuinte falecida ou seu Inventariante.

É que a presunção legal fundada no art. 807 do Decreto 3.000/99, é nítida no sentido de exigir que o titular, sujeito passivo, seja intimado, para comprovar a origem dos rendimentos. No caso concreto, o Inventariante do Espólio da Contribuinte não era a titular do

patrimônio na época em que ocorreu o fato gerador tributário, de modo que o lançamento nas bases efetuadas não se sustenta.

Em face de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, reformando a Decisão recorrida para desconstituir o lançamento fiscal.

É como voto.

Relator EDUARDO DE SOUZA LEÃO

Voto Vencedor

Conselheiro DANIEL PEREIRA ARTUZO

Com a devida vênia, discordo do Ilustre Relator.

Entendo que, nos casos em que se discute o Acréscimo Patrimonial a Descoberto, a legislação não atribuiu de modo personalíssimo a obrigação do próprio contribuinte de comprovar a origem do seu aumento patrimonial.

É importante destacar que a alegação feita pelo Inventariante da suposta impossibilidade de o espólio atender pedido da fiscalização de manifestar-se sobre o pretense acréscimo patrimonial, pois isso só cabe ao titular e o titular é falecido, aponta somente jurisprudência relacionada à Presunção de Omissão de Rendimentos em virtude de depósitos bancários de origem não comprovada (prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96).

Assim, como era de sua responsabilidade e o inventariante não justificou, utilizando os documentos deixados pelo falecido, a origem do aumento patrimonial, não há como prover o Recurso Voluntário em relação a esse ponto.

Dessa forma, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É o meu voto.

DANIEL PEREIRA ARTUZO - Redator designado