



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

**Processo n°** 10830.006043/2005-01  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-002.598 – 2ª Turma  
**Sessão de** 07 de março de 2013  
**Matéria** IRRF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JORGE LUIS DE OLIVEIRA SALAMENE - ESPÓLIO

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

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

O artigo 42 da Lei nº 9.430/96 encerra uma presunção de omissão de rendimentos que se aplica quando o contribuinte, devidamente intimado, não comprova mediante documentação hábil e idônea a origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento de que seja titular.

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 época em que o contribuinte - titular da conta-corrente - era vivo.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*(Assinado digitalmente)*

Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício)

*(Assinado digitalmente)*

Elias Sampaio Freire – Relator

EDITADO EM: 25/03/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

## **Relatório**

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão n.º 2202-01.026, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção em 15 de março de 2011, interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso. Segue abaixo sua ementa:

*“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - CONTA BANCARIA 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 n.º 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 época em que o contribuinte - titular de fato à conta-corrente - era vivo. Nessas condições, não subsiste a ação fiscal levada a efeito, desde o seu início, contra o espólio e a inventariante. Recurso provido.”*

Segundo a Fazenda Nacional, o aresto atacado entendeu que a obrigação de comprovar a origem dos depósitos bancários, nos termos do art. 42 da Lei 9430/96, é personalíssima, não tendo como se imputar ao espólio tal responsabilidade.

Nesse ponto, considera que tal decisão divergiu do paradigma que apresenta, segundo o qual para efeitos tributários, se aplicam ao espólio as mesmas normas a que se

sujeitam as pessoas físicas e que cumpre ao inventariante comprovar a origem dos depósitos bancários efetuados na conta do *de cujus*. Segue abaixo sua ementa:

*Acórdão 102-47.643*

*Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO — ACESSO A INFORMAÇÕES BANCARIAS. - SIGILO DE DADOS - Inexiste proteção ao sigilo bancário quando o contribuinte oferece esses dados em atendimento (1 intimação expedida pelo Fisco e não se manifesta contra ti sua utilização durante todo o procedimento e conclusão do feito. NORMAS PROCESSUAIS — VIGÊNCIA DA LEI — A lei que dispõe sobre o Direito Processual Tributário tem aplicação imediata aos fatos futuros e pendentes. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ESPÓLIO - COMPROVAÇÕES - Para efeitos tributários, ao espólio, exceto quanto à responsabilidade tributária, se aplicam as mesmas normas a que se sujeitam as pessoas físicas. Cumpre ao inventariante efetuar as comprovações exigidas pelo fisco que caberiam ao de cujus, antes do transcurso do prazo decadencial, mormente quando apresentavam declaração de IRPF em conjunto. OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS — Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte ou seu representante, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Preliminar rejeitada. Recurso negado".*

Explica que há clara divergência jurisprudencial acerca da interpretação do art. 42 da Lei 9.430/96, eis que, diante da mesma situação, qual seja, a tentativa de responsabilização do espólio pela omissão de receitas do *de cujus* em decorrência de depósitos bancários, cujo inventariante, devidamente intimado, não logrou comprovar a origem, as Câmaras decidiram de forma contrária. A e. Câmara *a quo*, arguindo que tal obrigação é personalíssima e que não pode ser imputada ao espólio ou ao inventariante, enquanto que a e. Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes acolhendo a tese de que tal responsabilização não só é possível, como decorre da lei, não cabendo ao administrador afastá-la.

Argumenta que, segundo o art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica obrigada por lei ao cumprimento da prestação tributária principal, esteja ou não em relação direta e pessoal com a situação que constitua o fato gerador.

Observa que a lei determina que é responsável tributário o sucessor pelos tributos devidos pelo contribuinte até a data do respectivo ato que importe em sucessão. Sienta que o art. 129 do CTN, não obstante a confusa redação, esclarece ser relevante para a sucessão a data da ocorrência do fato impositivo que, ainda que haja lançamento posterior, deverá ter ocorrido antes do ato de sucessão.

Destaca que, da análise dos autos, é possível verificar que a inventariante foi intimada a comprovar a origem dos depósitos na conta-corrente de titularidade do espólio. No entanto, como não conseguiu comprová-los, a presunção legal de omissão de rendimentos corretamente se concretizou.

Conclui que, 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.

Ao final, requer o provimento do seu recuso.

Nos termos do Despacho n.º 2200-00.543, foi dado seguimento ao pedido em análise.

O contribuinte apresentou, tempestivamente, contrarrazões.

Inicialmente, afirma que o recurso especial da Fazenda não observou o disposto no art. 67, §6º do RICARF:

*“§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.”*

Afirma que o acórdão apresentado como paradigma pela D. Procuradoria, embora verse sobre a aplicação da mesma norma jurídica, qual seja, a tributação com fundamento no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, traz situação de fato diversa da decisão ora recorrida.

Explica que no caso dos autos assentou-se a impossibilidade de aplicação do art. 42 da Lei no 9.430/96 tendo em vista que a inventariante não era co-titular da conta corrente fiscalizada, tampouco apresentava declaração em conjunto. Evidente que tal situação não é idêntica ao paradigma trazido no Recurso Especial pois naquele processo a inventariante não só era co-titular de conta bancária como apresentava declaração em conjunto.

Frisa que não há identidade fática que justifique a análise de aplicação divergente da norma. Infere que no paradigma só restou viabilizada a tributação via art. 42, tendo em vista que a inventariante representante do espólio era co-titular da conta bancária.

Pugna pela negativa de seguimento do recurso especial interposto.

No mérito, explica que o *de cujus* era o único titular das contas mantidas junto às instituições financeiras, o que implica na impossibilidade material de haver intimação e esclarecimentos sobre os depósitos efetuados por parte do contribuinte ora Recorrido.

Considera que, ainda que fosse possível a aplicação dos arts. 121 c/c arts. 129 e 130 do CTN, fato é que nenhum deles consta como fundamento do auto de infração, ou seja, a admitir-se novos fundamentos para manutenção do auto de infração estar-se-á introduzindo novo critério no lançamento, o que é vedado expressamente pelo art. 146.

Vislumbra evidente erro na eleição do sujeito passivo no momento da lavratura do auto de infração. Entende que, se o sujeito que vai responder pelo crédito tributário é o inventariante na qualidade de representante e sucessor do espólio, a pessoa autuada deveria ser o sucessor, posto que desde o início da ação fiscal o titular das contas correntes já era falecido.

Registra a impossibilidade de o espólio prestar esclarecimentos, bem como comprovar depósitos bancários efetuados em suas conta, sendo que essa exigência por parte da

fiscalização torna o procedimento fiscal ineficaz e, conseqüentemente, nulo o lançamento formalizado por auto de infração.

Salienta que, sendo o espólio o conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa falecida, a presunção legal instituída pelo art. 42 da Lei nº 9430/96 não pode ser aplicada em relação ao contribuinte falecido.

Argumenta que somente ao titular da conta bancária sob fiscalização cabe a comprovação das origens dos depósitos ali efetuados, uma vez que as operações têm natureza personalíssima. Apresenta jurisprudência do CARF nesse sentido.

Ao final, frisa que a discussão não gira em torno da responsabilidade do sucessor ou inventariante pelos tributos devidos pelo espólio, mas sim da impossibilidade de valer-se da técnica de presunção de omissão de receitas diante de depósito bancário.

Afirma que se a fiscalização tivesse prosseguido na investigação utilizando outros meios que não exigissem a intimação pessoal do contribuinte, o crédito tributário não padeceria do vício ora debatido. Como não o fez, considera imprestável o presente lançamento.

Ao final, requer o não provimento do recurso da Fazenda Nacional.

Eis o breve relatório.

## Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

Quanto aos comentários apresentados pelo contribuinte acerca do exame de admissibilidade realizado nos presentes autos, não lhe dou razão.

O recurso especial da Fazenda Nacional demonstrou, satisfatoriamente, a ocorrência de divergência de entendimentos entre o aresto recorrido e o paradigma que apresenta.

As decisões em comento, diante de contextos semelhantes, de fato chegaram a resultados distintos. O paradigma é claro ao afirmar que:

*“Por certo, torna-se mais difícil aos representantes do espólio fazer certas provas quanto as operações do “de cujus”. Todavia, a legislação tributária, mais especificamente as normas que regem o processo administrativo fiscal e a tributação de omissão de receitas com base em depósitos bancários, não excetuou a comprovação por parte do espólio. Logo, não cabe a este Colegiado estabelecer distinções onde a lei não estabelece.”*

*Caberia ao contribuinte ter mantido em boa , guarda seus documentos fiscais para facilitar o atendimento de eventual solicitação das autoridades tributárias, se deixou de fazê-lo, cabe ao espólio arcar com as conseqüências de sua conduta.”*

O acórdão recorrido, por outro lado, assim se manifestou sobre tal assunto:

*“A intimação para que o espólio preste esclarecimentos, ainda que sob procedimento fiscal, fragiliza o lançamento por ancorá-lo em presunção de não justificativa de pessoa que não tinha obrigação jurídica de identificar os depósitos, pois conforme depreende-se nos autos a conta objeto de lançamento não era de sua titularidade e sobre esta não detinha qualquer controle.*

*A presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9430/1996 é nítida no sentido de exigir que o titular, sujeito passivo, seja intimado. No caso concreto, o espólio não era a titular e portanto o lançamento nas bases efetuadas não se sustenta.”*

Há de se frisar que o contribuinte destacou que o paradigma trata de situação em que a inventariante possuía uma conta conjunta com o fiscalizado e apresentou com ele declaração do IR do exercício de 2008 em conjunto, e que tal contexto não se repetiu no âmbito dos autos em análise.

Todavia, do exposto pelo relator do paradigma, é possível inferir que tais pontos serviram tão somente para reforçar a tese de obrigatoriedade daquela recorrente fazer as comprovações necessárias. Vejamos:

*“Outrossim, verifica-se que pelo menos uma das contas bancárias, a do Banco do Brasil S/A, que recebeu depósitos no montante de R\$ 171.855,00, era conjunta, conforme consta nos extratos de fls. 34-51. Enquanto titular solidária, responsável pela movimentação daquela conta corrente, a inventariante deveria possuir condições para esclarecer a origem de tal movimentação. Além disso, in casu, a inventariante e o fiscalizado apresentaram a declaração do Imposto de renda do exercício de 1998 em conjunto, conforme cópia à fl. 22, mais um motivo para reforçar a obrigatoriedade da recorrente fazer tais comprovações.”*

Não está claro que esses fatos são alicerces necessários às conclusões expostas no acórdão modelo. Na verdade, entendo que, mesmo que não houvesse prova de conta conjunta e declaração de IR apresentada em conjunto pela inventariante e o fiscalizado, ainda assim teria o relator concluído pela obrigatoriedade de o espólio justificar os depósitos bancários considerados omissão de receita pela fiscalização.

Portanto, demonstrada a divergência e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

Esta 2ª Turma da CSRF tem se pronunciado no sentido de que não há como imputar ao espólio a obrigação de comprovar depósitos bancários feitos época em que o contribuinte - titular de fato à conta-corrente - era vivo:

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

*O artigo 42 da Lei nº 9.430/96 encerra uma presunção de omissão de rendimentos que se aplica quando o contribuinte, devidamente intimado, não comprova mediante documentação*

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

*Contudo, para a formação desta presunção de omissão de rendimentos, devem estar presentes todos os elementos previstos no caput do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, inclusive a intimação do titular ou dos titulares (e não do espólio ou do responsável) das contas bancárias, a quem cabe, com exclusividade, o ônus probandi. No caso, em razão do falecimento do titular das contas bancárias em momento anterior ao início da ação fiscal, não pode prosperar o lançamento efetuado contra o espólio com fundamento no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.*

*Recurso especial negado.”*

(Acórdão nº 9202-02.046, relator conselheiro Gonçalo Bonet Allage)

Nacional. Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda

*(Assinado digitalmente)*

Elias Sampaio Freire