



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

**Processo n°** 10875.004597/2001-15  
**Recurso n°** 155.359 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão n°** 104-23.550  
**Sessão de** 09 de outubro de 2008  
**Recorrente** WALTER DIAS (ESPÓLIO)  
**Recorrida** 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

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

Exercício: 1999

**RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS - DECLARAÇÃO FINAL DE ESPÓLIO - LANÇAMENTO INSUBSISTENTE** - Somente podem ser atribuídos ao espólio os rendimentos auferidos até o momento do trânsito em julgado da sentença judicial que homologa a partilha de bens.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - CONTA CONJUNTA** - Em caso de conta conjunta é obrigatória a intimação de todos os correntistas para informarem a origem e a titularidade dos depósitos bancários. Inteligência do parágrafo 6º, do artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, que deve ser interpretado em conjunto com o "caput" do mesmo dispositivo legal. Lançamento que não observa tal critério é insubsistente.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITO IGUAL OU INFERIOR A R\$ 12.000,00 - LIMITE DE R\$ 80.000,00** - Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

**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 era vivo. Nessas condições, não subsiste a ação fiscal levada a efeito, desde o seu início, contra o espólio.

Preliminares rejeitadas.

Recurso provido. *pel*

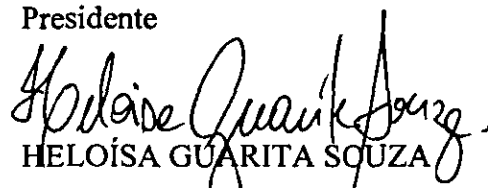
*APD*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por WALTER DIAS (ESPÓLIO).

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente

  
HELOÍSA GUARITA SOUZA

Relatora

FORMALIZADO EM: 20 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior e Renato Coelho Borelli (Suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.

## Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 152/154) lavrado contra o ESPÓLIO DE WALTER DIAS, contribuinte inscrito no CPF/MF sob nº 007.700.438-87, para exigir crédito tributário de IRPF, no valor total R\$ 68.486,66, em 24.09.2001, por (1) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo de emprego, recebidos de pessoa jurídica, no valor de R\$ 20.673,91; (2) omissão de rendimentos de aluguéis, recebidos de pessoas jurídicas, no valor de R\$ 11.339,58 e (3) depósitos bancários de origem não comprovada. Todas as infrações apontadas referem-se ao ano-calendário de 1998 e vieram com multa de ofício de 75%.

Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades de fls. 147/149 descreve os procedimentos de fiscalização levados a efeito e as conclusões obtidas. Nesse relatório está informado que o contribuinte faleceu em fevereiro de 1998. No que se refere à identificação dos valores lançados, consta que ela se originou do confronto entre a Declaração de Encerramento do Espólio, entregue em 15.02.2000 (fls. 96/102), e as DIRF entregues pelas fontes pagadoras, chegando-se a uma diferença de R\$ 32.013,49, originários das seguintes situações:

<u>FONTE PAGADORA</u>	<u>DIRF</u>	<u>DIRPF</u>	<u>DIFERENÇA</u>
BRINKS	R\$ 38.167,17	R\$ 17.493,26	R\$ 20.673,91
KARISFRIO	R\$ 20.750,00	R\$ 9.410,42	R\$ 11.339,58

No que se refere aos depósitos bancários está informado que os valores autuados foram extraídos de duas contas bancárias, do Banco Itaú, nºs 45500-5/100000 e 35020-1, cuja soma total resultou em valores de origem não comprovada de R\$ 84.133,54.

Ocorrida a intimação em 28.03.2002, por AR (fls. 158), os sucessores do contribuinte apresentaram impugnação de fls. 159, esclarecendo que, com o seu falecimento e a homologação da partilha, os valores dos aluguéis foram rateados entre os herdeiros, relativamente ao mês de dezembro de 1998, haja vista que a partilha foi homologada em novembro de 1998. Apresenta quadro demonstrativo dos valores que teriam sido declarados por cada um dos herdeiros e pelo espólio, até o seu encerramento.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo (SP II), por intermédio da sua 3ª Turma, à unanimidade de votos, considerou o lançamento totalmente procedente, entendendo que as alegações de defesa não foram comprovadas, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. Trata-se do acórdão n 14.966, de 12.04.2006 (fls. 162/165), cuja ementa bem demonstra suas razões de decidir:

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

*Ano-calendário: 1998*

*Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ÔNUS DA PROVA – Cabe ao impugnante a prova dos fatos que alega. Devendo, portanto, a impugnação ser instruída com documentos que comprovem as*

*AA-*

*argumentações apresentadas. No caso dos depósitos bancários, se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.”*

Intimado em 01.06.2006, por AR (fls. 169), os herdeiros, na qualidade de responsáveis tributários, interpuseram recurso voluntário em 30.06.2006 (fls. 170/206, protocolo às fls. 206), cujos principais pontos de insurgência são os seguintes:

a) inoocorrência de omissão de rendimentos de aluguéis, uma vez que, com tais valores foram declarados até a data da homologação da partilha (novembro de 1998) pelo espólio e, depois, proporcionalmente pelos seus herdeiros;

b) sustenta que tais fatos já estariam comprovados nos autos, mas destaca a juntada de novos documentos que corroborariam tal situação, os quais deveriam ser conhecidos, em função do princípio da busca da verdade material, e com fundamento em jurisprudência deste Conselho;

c) ausência de procedimento de ofício contra todos os titulares de uma das contas bancárias autuadas, tendo em vista que uma delas era conjunta entre o contribuinte e seu filho;

d) o montante dos depósitos bancários autuados seria inferior ao limite mínimo fixado pela legislação de regência, ou seja, R\$ 80.000,000 anuais, sendo os depósitos inferiores a R\$ 12.000,00, individualmente considerados;

e) e, em se tratando de conta conjunta, tais limites devem ser tomados isoladamente para cada qual;

f) seria incorreto o critério utilizado para a tributação dos depósitos bancários, face à ausência de uma evolução patrimonial mensal, capaz de caracterizar um aumento patrimonial não justificado;

g) improcedência da tributação dos depósitos bancários, que não representam, por si só, renda, passível de tributação pelo imposto de renda;

h) impossibilidade de ter havido quebra de sigilo bancário, sob pena de ofensa à constituição federal;

i) irretroatividade da Lei Complementar nº 105/2001, para fatos geradores de 1998.

A título de garantia recursal, foram efetivados arrolamento de bens dos responsáveis tributários.

É o Relatório.



## Voto

Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche o seu pressuposto de admissibilidade, pois está acompanhado do arrolamento de bens. Dele, então, tomo conhecimento.

De início, cabe registrar que, apesar do lançamento apontar três supostas infrações (omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, sem vínculo de emprego; omissão de aluguéis e depósitos bancários de origem não comprovada), na verdade e a rigor, as infrações são apenas duas, uma vez que a suposta omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica sem vínculo de emprego também diz respeito à receita de locação. Contudo, como não houve prejuízo à ampla defesa do contribuinte, que se manifestou plenamente sobre o tema, tanto em impugnação, quanto em recurso, trata-se de uma nulidade sanável e superável.

Lembre-se, também prefacialmente, que o contribuinte Walter Dias faleceu em fevereiro de 1998, muito antes, portanto, do início desta ação fiscal, cujo MPF original está datado de março de 2001, tendo sido cientificado ao inventariante em 29.08.2001.

O lançamento, da forma como levado a efeito, sob qualquer ângulo que se examine, não tem condições de prosperar.

Examinar-se-á cada uma desses motivos.


### **1. DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS E RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS SEM VÍNCULO DE EMPREGO:**

Depreende-se do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidade de fls. 147/149, que teria sido constatada diferenças entre os valores declarados por duas fontes pagadoras e os montantes declarados na Declaração Final do Espólio, datada de 17.12.1999, e entregue em 15.02.2000 (fls. 96/100). Nessa declaração está consignado que se trataria de encerramento do Espólio, com trânsito em julgado em 27.11.1998.

Todos esses fatos, portanto, bem anteriores ao início deste procedimento de fiscalização.

Sobre o espólio e suas obrigações acessórias, especialmente a entrega da declaração de encerramento do espólio, aplicáveis as regras dos artigos 11 a 14, do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3000/99, dentre os quais se destacam:

*"Art. 11. Ao espólio serão aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, observado o disposto nesta Seção e, no que se refere à responsabilidade tributária, nos arts. 23 a 25.*

 5

..”

**“Art. 13. Homologada a partilha ou feita a adjudicação dos bens, deverá ser apresentada, pelo inventariante, dentro de trinta dias, contados da data em que transitar em julgado a sentença respectiva, declaração dos rendimentos correspondentes ao período de 1º de janeiro até a data da homologação ou adjudicação.**

*Parágrafo único. Se a homologação ou adjudicação ocorrer antes do prazo anualmente fixado para a entrega das declarações dos rendimentos, juntamente com a declaração referida neste artigo deverá ser entregue a declaração dos rendimentos correspondentes ao ano-calendário anterior.” (grifei)*

**“Art. 14. Para fins do disposto no artigo anterior, o imposto devido será calculado mediante a utilização dos valores da tabela progressiva anual (art. 86), calculados proporcionalmente ao número de meses do período abrangido pela tributação no ano-calendário.**

**§ 1º O pagamento do imposto apurado nas declarações de que trata o artigo anterior deverá ser efetuado no prazo previsto no art. 855.**

**§ 2º O lançamento do imposto será feito, até a partilha ou adjudicação dos bens, em nome do espólio.” (grifei)**

À época dos fatos em questão - 1998 - a regulamentação da matéria estava a cargo da Instrução Normativa SRF nº 53, de 09.06.1998, da qual destacamos os seguintes artigos:

**“Art. 2º - Consideram-se declarações de rendimentos de espólio aquelas relativas aos anos-calendário a partir do falecimento do contribuinte.**

...

**§ 4º - Havendo bens a partilhar, é obrigatória a apresentação da declaração final, na qual serão incluídos os rendimentos, se auferidos, correspondentes ao período de janeiro do ano-calendário até o mês da homologação da partilha, sobrepartilha ou da adjudicação dos bens.**

...” (grifei)

**Art. 6º - A declaração final deverá abranger os rendimentos recebidos no período compreendido entre 1º de janeiro e a data da sentença homologatória da partilha, sobrepartilha ou da adjudicação dos bens inventariados, aplicando-se-lhe as normas estabelecidas para o ano-calendário em que ocorrer o termo final.**

...” (grifei)

Basta comparar tais dispositivos - quer seja do Regulamento, quer seja da IN - para se concluir que o procedimento fiscal não está em consonância com eles.

Já na impugnação, os responsáveis tributários, na qualidade de herdeiros, informam que, relativamente ao mês de dezembro de 1998, os rendimentos dos aluguéis foram por eles declarados, tendo em vista o encerramento do espólio em novembro de 1998. Esse procedimento está de acordo com os termos normativos que determinam que na declaração do espólio deverão constar os rendimentos havidos até a data da sentença homologatória da partilha, cujo trânsito em julgado se deu, no caso concreto, em novembro de 1998. Logo, correto o procedimento adotado de declarar os rendimentos dos aluguéis do mês de dezembro de 1998 em nome dos herdeiros.

Obviamente que essa informação a fonte pagadora não dispunha, quando do pagamento do aluguel do mês de dezembro de 1998, o que motivou a divergência entre a DIRF (fls. 29) e a declaração final do espólio (fls. 96/102).

E, a fiscalização não despendeu nenhum esforço em tentar entender a divergência havida ou aprofundar sua investigação, ainda mais diante de tão evidentes e claros dispositivos normativos que tratam da declaração do espólio e da sua tributação.

Esse Conselho já examinou questões como a presente, como se constata do seguinte julgado:

*"IRPF - RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS - DECLARAÇÃO FINAL DE ESPÓLIO - LANÇAMENTO INSUBSISTENTE. Somente podem ser atribuídos ao espólio os rendimentos auferidos até o momento do trânsito em julgado da sentença judicial que homologa a partilha de bens." (Acórdão nº 106-14.434, de 24.02.2005, Relator Cons. Gonçalo Bonet Allage).*

Por esses motivos, cancelo os lançamentos relativos à omissão de rendimentos de aluguéis e recebidos de pessoas jurídicas.

## **2. DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA:**

Essa glosa não pode prosperar por vários motivos:

1º) Efetivamente a conta bancária nº 45500-5 era uma conta conjunta. O extrato de fls. 42, apresentado pelo próprio banco, no início da ação fiscal, já comprovava tal fato. Logo, trata-se de um fato que sempre foi de pleno conhecimento do fisco.

E, nesses termos, deveria ter havido a intimação do outro titular para justificar a origem dos depósitos bancários, o que não aconteceu. Com efeito.

Não há dúvidas de que nas hipóteses de contas conjuntas, deve ser observado o comentado do parágrafo 6º, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, acrescentado pela Lei nº 10.637/2002. Mas, deve ele ser interpretado conjuntamente com seu caput:

*"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.*

....

*“§ 6º - Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.”*  
(grifou-se)

Trata-se, pois, de um comando impositivo e incondicional, que prevê um critério objetivo de quantificação da base de cálculo, justamente para conferir critérios de liquidez, certeza e justiça ao lançamento. Constate-se que há dois requisitos exigidos pelo dispositivo retro-transcrito: 1º. que os titulares da conta conjunta tenham apresentado declaração de rendimentos em separado, o que efetivamente aconteceu em 1998 - vide Declaração Final do Espólio de fls. 96/102 e Declaração do outro titular, seu filho, às fls. 305/308; 2º. que todos os titulares da conta corrente sejam intimados para, querendo, comprovarem a origem dos depósitos bancários.

É dever da Fiscalização, pois, observado o prazo decadencial, intimar o outro titular da referida conta bancária para que ele, na condição de co-titular e contribuinte do IRPF, comprove a origem dos depósitos, independentemente do percentual de sua real participação em tal conta, e do motivo pelo qual participa como co-titular, o que, todavia, como visto, não foi feito no caso concreto, nas situações de ambas as contas bancárias.

Aliás, esse é o posicionamento desse Conselho, como se vê das seguintes ementas:

*“DEPÓSITO BANCÁRIO - CONTA CONJUNTA - Tratando-se de conta conjunta, é imprescindível que todos os titulares estejam sob o procedimento de ofício. Ademais, o lançamento com base em depósitos bancários deve ter a base tributável dividida pelo número de titulares da conta conjunta, nos casos em que estes tenham rendimentos próprios e declarem em separado.”(Acórdão nº 104-21006, de 13.09.2005, Relatora Cons. Meigan Sack Rodrigues).*

*“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - CONTA CONJUNTA - Em caso de conta conjunta é obrigatório intimação de todos os correntistas para informarem a origem e a titularidade dos depósitos bancários. Impossibilidade de atribuir, de ofício, os valores como sendo renda exclusiva de um dos correntistas. Ao atribuir a integralidade dos depósitos a um único correntista, sem que o outro tenha sido intimado, o auto de infração adotou base de cálculo diferente daquela estabelecida pela regra-matriz do § 6º do artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, razão pela qual, neste ponto, deve ser cancelado. Exigência cancelada.” (Acórdão nº 102-47838, de 16.08.2006, Relator Cons. Moises Giacomelli Nunes da Silva).*

*“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - CONTA CONJUNTA - A partir da vigência da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, nos casos de conta corrente bancária com*



*mais de um titular, os depósitos bancários de origem não comprovada deverão, necessariamente, ser imputados em proporções iguais entre os titulares, salvo quando estes apresentarem declaração em conjunto. É indispensável, para tanto, a regular e prévia intimação de todos os titulares para comprovar a origem dos depósitos bancários....”(Acórdão nº 104-21419, de 23.02.2006, Relator Cons. Pedro Paulo Barbosa).*

Logo, entendo que não tem como subsistir o lançamento, relativamente a essa conta bancária nº 45500-5, por desrespeito ao comando cogente do parágrafo 6º, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, supra-transcrita.

2º) Quanto a outra conta autuada - nº 35020-1, também do Itaú - essa individual - os valores lançados são de R\$ 2.200,00; R\$ 400,00 e R\$ 200,00, conforme fls. 148, no Termo de Verificação Fiscal.

Constatando-se que todos esses valores, individualmente considerados são inferiores a R\$ 12.000,00 e que não ultrapassam o montante total de R\$ 80.000,00, nos termos do parágrafo 3º, inciso II, do artigo 42, da lei nº 9.430/96 e da pacífica jurisprudência deste Conselho, devem ser cancelados.

Dispõe o comando do parágrafo 3º, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96:

*“§ 3º - Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:*

*I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;*

*II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).”*

*(negritei)*

Interpretando-se o caput do supra-transcrito dispositivo (“*Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.*”) em conjunto com o seu parágrafo 3º, tem-se que a exclusão a que o parágrafo se refere é, seguramente, **em relação à receita omitida**, ou seja, aqueles valores que o contribuinte não conseguiu comprovar.

Ora, se a desconsideração fosse em relação à totalidade dos recursos em conta bancária do contribuinte, estariam nele incluídos os valores de origem comprovada, os quais estão fora do comando do artigo 42, supra. Os depósitos de origem comprovada nem mesmo fazem parte da fiscalização, não havendo razão lógica e plausível para serem eles objeto de disciplinamento legal. Ou seja, eles estão fora da hipótese normativa por um pressuposto maior, qual seja, ter comprovada a sua origem. Logo, só se pode entender que tal regra tem o seu comando voltado para o conjunto daqueles depósitos que não tiveram sua origem

comprovada, deles se excluindo, portanto, os de valor inferior, individual, a R\$ 12.000,00, desde que seu somatório no ano-calendário não seja superior ao valor global de R\$ 80.000,00.

3º) Se não por isso, ainda, em se tratando de lançamento levado a efeito contra o “Espólio”, no que diz respeito a depósitos bancários de origem não comprovada, algumas outras reflexões devem ser feitas.

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

É pacífico que a tributação dos depósitos bancários de origem não comprovada trata-se de uma presunção relativa, legalmente autorizada, mas que depende, primeiro, da não comprovação por parte do titular da conta bancária, depois de devidamente intimado, da origem de tais depósitos. Mas, ressalte-se que é elemento essencial, componente da norma, a prévia intimação do titular da conta bancária. Tanto assim que, quando a conta é conjunta, a jurisprudência desse Conselho já firmou entendimento de que também ele deve ser intimado para fazer essa comprovação, sob pena de improcedência da autuação quanto à parte não intimada ou se tal fato não foi levado em conta.

No caso concreto, a hipótese normativa é de materialização impossível, haja vista que o titular das contas bancárias autuadas já era falecido antes mesmo do início da fiscalização. Para essa obrigação, não se transfere o inventariante ou o espólio, uma vez que com o “de cujus” não se confundem. Deixe-se de fora desse raciocínio a conta conjunta, na qual, havia, pelo menos teoricamente, um outro titular.

Ora, se é faticamente impossível intimar o titular da conta bancária para comprovar a origem dos depósitos bancários, porque falecido, não há como materializar a hipótese de incidência tributária prevista no artigo 42, supra-transcrito, tendo em vista o princípio da legalidade tributária. Caso contrário, estar-se-á transformando uma presunção relativa em presunção absoluta, ao se tomar a totalidade dos depósitos como não comprovados. Sob outra ótica, estar-se-á violando o princípio da legalidade ao se dirigir a intimação - elemento essencial da norma jurídico-tributária do artigo 42 - para a inventariante, já que ela não se confunde com o “de cujus”.

A responsabilidade tributária por sucessão somente estaria presente, mesmo considerando que os fatos motivadores da autuação são anteriores ao falecimento do contribuinte, se fosse material e autonomamente possível a aplicação da regra legal embasadora do lançamento, o que não acontece, em função das características essenciais do artigo 42, já destacadas. Isto é, se a obrigação tributária decorrente do comando do artigo 42 é de nascimento impossível - pela impossibilidade de intimação do titular da conta bancária - nem mesmo há de se cogitar na hipótese de responsabilidade tributária uma vez que ela é dependente de uma obrigação tributária pré-constituída, inexistente no caso concreto. Com isto quer-se dizer que o instituto da responsabilidade tributária não é autônomo, mas pressupõe a existência de uma obrigação tributária pré-constituída (independentemente da sua formalização ou declaração pelo lançamento) e cujo cumprimento não foi honrado pelo contribuinte, por qualquer uma das situações previstas no Código Tributário Nacional.

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

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

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

Logo, a partir do momento em que o titular das contas bancárias autuadas não foi intimado para comprovar a origem dos respectivos depósitos, não se materializou o comando normativo da obrigação tributária básica ou matriz (delineada no artigo 42, da Lei nº 9.430/96), o que, conseqüentemente, não deu ensejo ao surgimento da norma secundária, relativa à responsabilidade tributária por sucessão.

Assim, resta evidente que o procedimento adotado pela Fiscalização, desde o seu primeiro ato, acabou por transformar o responsável tributário - espólio e seu inventariante - em verdadeiro contribuinte do IRPF, objeto dessa autuação.

A propósito, ressalto que as diversas decisões desse Conselho que atribuem e reconhecem a responsabilidade do espólio pelas obrigações tributárias do “de cujus” referem-se a situações em que o lançamento foi feito ainda contra o “de cujus”, o que, como visto, difere do caso concreto. A título de exemplo, destaco:

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

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

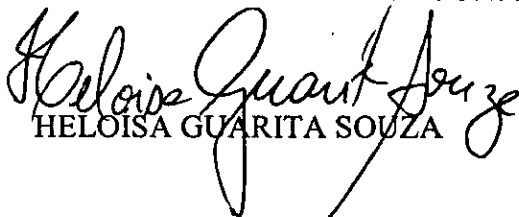
*“IRPF - DEPÓSITO BANCÁRIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ESPÓLIO - A obrigação de comprovar a origem dos*

*depósitos bancários, para efeito do disposto no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, é do(s) titular(es) da conta-corrente e tem natureza personalíssima. Portanto, não há como imputar ao espólio a obrigação de comprovar depósitos feitos à época que o contribuinte - único titular das contas-correntes - era vivo. Nessas condições, não subsiste a ação fiscal levada a efeito, desde o seu início, contra o espólio e a inventariante. Recurso de Ofício Negado. (Acórdão nº 104-22.290, de 28.03.2007)*

4º) Por fim, diante do total cancelamento do lançamento dos depósitos bancários pelas razões acima delineadas, entendo como prejudicados os demais argumentos do Recorrente, uma vez que, frente à pacífica jurisprudência deste Conselho, estão eles superados, sendo irrelevantes para o deslinde do caso concreto, no pensar desta Relatora, o que não causa nenhum prejuízo ao amplo direito de defesa do Recorrente.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento, a fim de cancelar integralmente o auto de infração.

Sala das Sessões - DF em 09 de outubro de 2008

  
HELOISA GUARITA SOUZA