



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

Processo nº 10932.000509/2010-75
Recurso nº 916.118 De Ofício
Acórdão nº **2202-01.606 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de fevereiro de 2012
Matéria Depósitos Bancários
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JAMIR ZANATTA (ESPÓLIO)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

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 titular da conta corrente, não havendo como imputar ao espólio ou aos herdeiros a obrigação de comprovar depósitos feitos à época que o contribuinte era vivo e o único responsável pela movimentação financeira.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 1218 a 1224, pelo qual se exige a importância de R\$8.408.488,42, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício de 10% e juros de mora, em virtude da apuração de omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, anos-calendário 2005, 2006 e 2007.

DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se resumido no Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 1040 a 1044, no qual o autuante esclarece que:

- a ação fiscal iniciou em 14/10/2008, quando o contribuinte foi intimado a apresentar extratos bancários de todas as contas correntes, poupanças e investimentos de sua titularidade;
- os extratos bancários foram entregues em partes pelo contribuinte, em 19/01/2009, 22/01/2009, 09/04/2009, 11/05/2009 e 09/06/2009;
- em 27/07/2010, o contribuinte foi intimado, no prazo de 20 (vinte) dias, a comprovar a origem dos recursos creditados nas contas de sua titularidade, individualizados em planilhas intituladas “Relação dos Créditos/Depósitos a Comprovar”, anexas ao Termo de Intimação Fiscal;
- em 12/08/2010, a Sra. Sônia Almeida Dammenhain Zanatta informou o falecimento de seu esposo, Jamir Zanatta, conforme cópia da Certidão de Óbito de 29/07/2010, apresentando-se como inventariante do espólio do mesmo;
- em foi lavrado o Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, com ciência em 21/09/2010, no qual a fiscalização caracterizando sujeição passiva solidária nos termos do art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN, e dando continuidade ao procedimento fiscal, intimou a inventariante a comprovar os recursos creditados nas contas de titularidade do *de cujus*;
- por fim, excluídos os valores constantes da planilha “DEPÓSITOS/CRÉDITOS EXCLUÍDOS”, os créditos remanescentes foram tributados, como omissão de rendimentos nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1230 a 1273, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 2175 a 2180):

O contribuinte toma ciência do auto de infração 28/12/2010, e, inconformado com o lançamento, apresenta impugnação, em 26/01/2011 de fls. 1.214/1.257, em que alega, em síntese, que:

1- houve erro na eleição do sujeito passivo por parte do Sr. Auditor Fiscal, que, ao invés de considerar a existência de pessoa jurídica de fato - um escritório de advocacia, preferiu direcionar a fiscalização contra um de seus sócios, o Sr. JAMIR ZANATTA;

2- muitos documentos juntados à presente fazem prova cabal desse fato, como a existência de conta bancária conjunta de titularidade de JAMIR ZANATTA e DIRCEU SCARIOT (Doe. nº 46 e 47), que eram os principais sócios da pessoa jurídica, cartões de visitas com o nome de diversos advogados que faziam parte do escritório, envelopes com a identificação do escritório;

3- das 5 contas fiscalizadas, 2 se tratam de contas conjuntas, sendo estas as que concentram majoritariamente a movimentação bancária objeto do auto de infração ora impugnado. Há, ademais, 2 contas que - embora individuais - foram abertas junto à Nossa Caixa e CEF com o fito exclusivo de recebimento de alvarás judiciais provenientes do exercício conjunto da advocacia;

4- defende a impugnante a tese de que a intimação da IMPUGNANTE na data de 10 de janeiro de 2011 faz decair o direito de cobrança sobre a integralidade do ano-calendário de 2005;

5- na medida em que o fato gerador do IRPF se deu por ocorrido no dia 31 de dezembro de 2005, a pretensão creditícia do Fisco decaiu no dia 31 de dezembro de 2010. Tendo em vista que o IMPUGNANTE somente tomou ciência da lavratura do auto de infração ora guerreado em 10 de janeiro do ano corrente, mais de 5 anos após a ocorrência do fato gerador, certo é que a pretensão fiscal foi fulminada pela decadência, nada mais podendo ser cobrado do mesmo a esse título;

6- o suposto crédito tributário encontra-se extinto, nos exatos termos do artigo 156, V, do CTN, em decorrência da efetivação da decadência do direito de lançar do Fisco;

7- a Lei 9.430/96, em seu artigo 42, parágrafo 4º, é específica em apontar o momento exato da ocorrência do fato gerador no tocante ao lançamento com base em depósitos bancários, como mensal;

8- a Lei 9.430/96 é posterior à Lei 8.134/90, que instituiu a declaração de ajuste anual e que é utilizada, especialmente em seu artigo 2º e 11, como defesa para a tese de que o fato gerador do IRPF seria anual, e não mensal, além de tratar-se de lei mais específica;

9- dessa forma, chega-se à seguinte conclusão: se tomarmos por base a data de autuação como sendo em 22/12/2010, apenas para se argumentar, embora a intimação no domicílio fiscal do contribuinte somente se deu no dia 10/01/2011, então tem-se como fulminados pela decadência os fatos geradores do imposto de renda anteriores a dezembro de 2005;

10-haveria a necessidade do co-titular das contas bancárias ter sido intimado da fiscalização sob pena de nulidade do auto de infração; além disto, também se constata a nulidade por erro de identificação do sujeito passivo da fiscalização, uma vez que na verdade o CONTRIBUINTE exercia a atividade advocacia em sociedade, utilizando-se das conta corrente que tinha em conjunto com seu sócio, para o exercício de sua atividade;

11-houve cerceamento de defesa, uma vez que a intimação do auto de infração não se deu no endereço fiscal do CONTRIBUINTE e, ademais, houve ainda

a nulidade por morte do fiscalizado, fato que impossibilita o alcance da verdade material;

12-o sujeito passivo do caso em tela foi erroneamente escolhido. Não se trata de uma pessoa física, mas sim de uma sociedade de fato - a ADVOCACIA ZANATTA;

13-Em meados da década de 1980, o Dr. JAMIR ZANATTA se associou a outro advogado, o Dr. Dirceu Scariot, constituindo o escritório denominado ADVOCACIA ZANATTA;

14-para a movimentação financeira do escritório os advogados utilizavam suas contas bancárias e, com elas, recebiam proventos e os repassavam aos seus clientes, retendo tão somente os valores referentes aos honorários dos serviços prestados;

15-a ADVOCACIA ZANATTA é um escritório bastante conhecido e tradicional da cidade de Diadema. Conta com cerca de 20 empregados diretos, além de mais 10 advogados contratados. A estrutura do escritório transparece que este não poderia ser administrado por uma única pessoa física. Verifique-se pelas fotos juntadas que o escritório possui características de empresa, devendo assim ser considerada;

16-por fim, vale ressaltar que algumas das contas fiscalizadas trata-se de contas conjuntas, como é o caso da conta mantida junto ao Banco Bradesco, agência nº 3487-8, c/c e c/p 015140-8 e a conta mantida junto ao Banco do Brasil, agência 0717-X, C/C 62.309-1;

17-deixou de haver a intimação do co-titular das contas bancárias para que esse prestasse informações ao Fisco, sendo que tal incumbência foi atribuída unicamente ao IMPUGNANTE, que infelizmente faleceu no decorrer aludida fiscalização;

18- com espeque na verdade real e tendo-se em vista o falecimento do fiscalizado, em conformidade com as regras norteadoras do processo administrativo, apresenta a impugnante a esta E. Turma toda a documentação que julga necessária para fazer valer seu direito; aguardando, por fim, a sua apreciação por parte dessa E. Turma;

19-IMPUGNANTE se utiliza do direito que lhe assiste, conforme o artigo 332, do Código de Processo Civil;

20-muito embora conste no auto de infração que houvera intimação do sujeito passivo em 01/12/2010, para a comprovação da origem dos depósitos bancários, observa-se pela análise dos autos do procedimento administrativo, que tal intimação jamais ocorreu. Aliás, o Órgão Fiscalizador, após óbito do CONTRIBUINTE não procedeu a nenhuma intimação pessoal da inventariante para que prestasse quaisquer esclarecimentos;

21-houve erro na soma dos depósitos bancários nos meses de abril de 2005 e março de 2007;

22- depreende-se do levantamento feito pelo Fisco que houve equívoco no lançamento de algumas entradas, seja porque o valor lançado é divergente do extrato físico, seja porque não existe o valor de entrada ou mesmo porque houve duplicidade no lançamento;

23- como exemplo de lançamento de entrada que não consta no extrato físico, citamos o lançamento de dois depósitos feitos no dia 01/03/2007 no Banco Bradesco

no valor de R\$ 580,00 e de R\$ 1.100,00, respectivamente, que são inexistentes no extrato;

24-no dia 18/04/2007 o extrato do Banco Bradesco demonstra um DOC-"Crédito Automático - Buffet Lua de Cristal" no valor de R\$ 500,00, sendo que no lançamento da Receita foi lançado R\$ 50.046,00. demonstrando, assim, a incorreção dos valores digitados;

25-houve lançamento em duplicidade também no dia 27/04/2007 no valor de R\$ 450,00 referente à transferência entre contas;

26- o laudo pericial, que desta faz parte integrante, demonstra, em detalhes e de maneira individualizada, todos os equívocos de lançamentos, inclusive quando o Fisco lançou valor de entrada menor que o correto;

27- um dos equívocos mais recorrentes e graves do levantamento feito pelo Sr. Auditor foi de considerar na base de cálculo do Imposto de Renda, todas as entradas nas contas do investigado, mesmo as decorrentes de transferências bancárias realizadas pelo mesmo titular, para si mesmo;

28-exemplo do acima exposto é a entrada no valor de R\$ 50,00 no dia 14/12/2005 do Banco do Brasil (Página 56 do Laudo do Fisco), onde a coluna "histórico" demonstra que houve "transf. da poupança" e ainda assim est entrada foi somada às verbas tributáveis;

29-dentre os valores considerados como tributáveis constam, indevidamente, diversas entradas decorrentes de resgates de aplicações financeiras. Referidos proventos são tributados, com exclusividade, pela fonte pagadora e, assim, devem ser expurgados da base tributável de imposto de renda;

30- as contas bancárias objeto de fiscalização são utilizadas na movimentação financeira do escritório de advocacia. Assim, muitos dos depósitos realizados por clientes do escritório, ou por empresas reclamadas foram devolvidos por irregularidade, ausência de fundos etc. Nestes casos, é feito novo depósito com a reapresentação do cheque;

31-como exemplo meramente exemplificativo desta situação indicamos o depósito feito no Banco Bradesco em 07/11/2006 no valor de R\$ 140,00 e reapresentado no dia 14/11/2006. Ambas as entradas foram consideradas na base de apuração do tributo, caracterizando-se, assim, a duplicidade de tributação;

32-o estorno não representa qualquer acréscimo patrimonial, tendo origem em lançamentos incorretos feitos pelos Bancos, sendo apenas uma reconstituição da situação anterior ao erro. Cita-se, como exemplo, o depósito feito em 23/04/2007 no Banco do Brasil no valor de R\$ 3.208,40, que foi objeto de estorno. Por estas razões, devem referidos valores serem desconsiderados da base de apuração do imposto de renda;

33- em que pese a exclusão de diversos lançamentos não tributáveis, ainda subsistem algumas entradas relativas a juros, como no dia 24/01/2005, Banco Bradesco, onde foi depositado R\$ 123,74 e R\$ 75,54, bem como de encargos financeiros c/c referente a devolução de CPMF no dia 16/10/2007 no valor de R\$ 319,20, Banco Caixa Econômica Federal;

34-foram considerados, na base de cálculo da contribuição fiscal, todos os valores creditados nas 5 contas correntes, olvidando o Fisco do fato de que a grande

maioria destes depósitos teve origem em pagamentos/acordos feitos em processos conduzidos pela Advocacia Zanatta;

35-Assim, havendo o pagamento dos processos, estes eram feitos nas contas bancárias dos titulares da sociedade, que recebiam esses valores, e, a posteriori, os repassavam aos seus respectivos titulares; ou seja, aos clientes da ADVOCACIA ZANATTA;

36-nesses casos não há fato gerador do Imposto de Renda no que toca os valores destinados ao cliente, mas tão somente no pagamento dos honorários, quando recebidos pelo titular da conta bancária;

37-os documentos juntados a esta impugnação ("Kits" das ações patrocinadas pela ADVOCACIA ZANATTA) comprovam a origem e o destino da totalidade dos depósitos realizados nas contas fiscalizadas, sendo demonstrado o total pago no processo, o valor pago ao contratante e os honorários recebidos pelo escritório de advocacia. Apenas este último é que deve sofrer incidência fiscal;

38-em alguns casos pode acontecer do escritório, eventualmente, ter que permanecer na posse do valor devido a seu contratante, quando este deixa de comparecer para receber mesmo após inúmeros contatos, inclusive por carta. Ainda mantendo a posse, certo é que referido valor não lhe pertence, sendo apenas um depositário temporário da importância. No laudo pericial feito pela impugnante, os casos citados na parágrafo anterior são indicados na coluna "data pagto" com a expressão "dívida";

39-outra falha flagrante no laudo do Sr. Auditor-Fiscal foi quanto às contas conjuntas. Isso porque haveria a necessidade de se desconsiderar 50% dos valores da base de cálculo, uma vez que, como já se mencionou, o CONTRIBUINTE fiscalizado não era o único titular dessas contas;

40- a correta apuração do imposto devido deve levar em consideração apenas 50% do saldo de rendimentos tributáveis existentes nas contas mantidas junto aos Bancos do Brasil e Bradesco;

41-o Sr. Auditor, para encontrar o valor devido de IRRF, SOMOU o valor das entradas das contas com o valor anualmente declarado pelo impugnante, encontrando assim a base de cálculos tributável para fins fiscais;

42-tal raciocínio contraria a lógica e razoabilidade, posto que o valor declarado anualmente pelo impugnante deve ser compensado do valor de entradas das contas bancárias;

43-o valor declarado anualmente pelo FISCALIZADO já está contido dentre os lançamentos levantados pelo Sr. Auditor, sendo incorreto, assim, somar estas duas bases, sob pena de duplicidade de lançamento na base de cálculo;

44-o Sr. Auditor incorreu em evidente erro material ao calcular o imposto de renda referente ao ano calendário 2006. Isto porque, do valor fiscal apurado, fora compensada a dedução anual legal de apenas R\$ 5.993,71, valor este inferior ao correto, que é de R\$ R\$ 6.030,96;

45- diante da imprestabilidade dos lançamentos feitos pelo Sr. Auditor, a impugnante apresenta seu laudo pericial, que desta faz parte integrante, onde apura o valor efetivamente devido por imposto de renda;

46-considerando que as contas fiscalizadas eram utilizadas para movimentação financeira da ADVOCACIA ZANATTA, mister concluir que as regras aplicáveis à tributação fiscal de pessoa jurídica devem ser utilizadas no caso concreto;

47-para saber o quanto é devido de imposto de renda pessoa jurídica, o impugnante somou o valor das despesas processuais à soma dos rendimentos tributáveis realizada, encontrando assim o valor da receita bruta da ADVOCACIA ZANATTA;

48- para determinar o valor da base de cálculo, foi aplicado o percentual de 32% sobre a soma dos rendimentos tributáveis e despesas processuais contidos em contas bancárias. Sobre esta base de cálculo, aplicou-se o percentual de 15% de imposto de renda, além do adicional de 10%, encontrando assim o imposto supostamente devido em cada ano calendário;

49-sem prejuízo das teses decadenciais referente ao ano calendário de 2005, as planilhas anexas apontam o valor de RS 887.014,69 referente ao imposto de renda da pessoa jurídica;

50- sucessivamente, e em atenção ao princípio da eventualidade, vindo a ser afastada a tributação sobre a pessoa jurídica, o laudo demonstra também o valor devido por imposto de renda caso sejam aplicadas as regras de apuração para pessoa física;

51-o Sr. Auditor Fiscal aplicou o disposto no artigo 124 do CTN, que prevê a responsabilidade solidária das "pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal". Todavia, tal entendimento não deve prevalecer, pois, conforme já evidenciado, a maior parte dos valores encontrados nas contas bancárias fiscalizadas não pertenciam ao IMPUGNANTE, mas sim a terceiros;

52-de onde se poderia tirar que a viúva possui interesse tal nos valores e bens de terceiros que lhe fosse possível imputar tal responsabilidade? O Sr. Auditor-Fiscal, mais uma vez, se equivocou em sua autuação;

53-por outro lado, não se pode exigir prova negativa de que a viúva não teria interesse nos valores encontrados nas contas. E ônus da prova do Fisco comprovar a existência de interesse e, além disso, de que a esposa foi beneficiada pelas ações do marido;

54-o Sr. Auditor Fiscal aplicou multa no montante de 10% sobre a base de cálculo, mesmo sabendo da morte do contribuinte, o que deve ser afastado. A mais douda jurisprudência e doutrina vão em esteira oposta ao pensamento do Fiscal, ou seja, não se há de falar em aplicação de multa que prejudique os sucessores do contribuinte que faleceu durante a fiscalização;

55-o artigo 131 do CTN não prevê a responsabilização dos sucessores ou espólio em relação a multas ou outras sanções. Prevê, tão somente, a responsabilidade pelo tributo;

56-deve ser afastada a responsabilidade solidária da viúva, vez que não tinha interesse comum nas ações do fiscalizado, assim como deve ser afastada a incidência da multa aplicada, pois contrária aos princípios mais elementares do Direito.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada pelo contribuinte, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo II (SP) julgou improcedente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 17-50.374 (fls. 2173 a 2189), de 27/04/2011, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O dies a quo da contagem do prazo decadencial para a Fazenda proceder ao lançamento relativamente ao imposto de renda das pessoas físicas, no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual recebidos no ano-calendário, e tendo havido antecipação do pagamento do imposto pela retenção do imposto pela fonte pagadora, tem início na data de ocorrência do fato gerador, ou seja, em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

ESPÓLIO - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO - ART. 42 DA LEI 9.430/96 - PRESSUPOSTOS DE APLICABILIDADE - NECESSIDADE DE PRÉVIA INTIMAÇÃO DO TITULAR PARA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

A aplicabilidade de uma presunção legal está adstrita à observação pela autoridade fiscal de todos os pressupostos previstos na lei. Isto se traduz na necessidade de comprovação de todos os fatos-base e de observação de todas as formalidades indicados pela norma como requisitos necessários para conclusão da ocorrência do fato presumido. Na presunção de omissão de rendimentos com base em créditos bancários prevista no art. 42, da Lei 9.430/96, é imprescindível a prévia intimação do titular da conta corrente para comprovação da origem dos recursos. Não cabe a presunção quando, iniciado o procedimento fiscal, o titular tenha falecido antes do término do prazo da intimação para a comprovação.

A decisão *a quo* rejeitou a preliminar de decadência suscitada pela defesa e, no mérito, considerou improcedente o lançamento, uma vez que o contribuinte faleceu antes de encerrar o prazo concedido de vinte dias da primeira intimação para comprovar a origem dos depósitos efetuados em suas contas bancárias e, portanto, não houve tempo suficiente para que o próprio titular das contas pudesse apresentar as justificativas e os correspondentes documentos comprobatórios requeridos.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Os autos subiram a este Conselho, por força do recurso de ofício interposto pelo Presidente do Colegiado de Primeiro Grau, nos termos do art. 34, do Decreto nº 70.235, de 1972, e da Portaria MF Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, uma vez que o valor exonerado (imposto mais multa de ofício) excedeu a R\$1.000.000,00.

Conforme Aviso de Recebimento juntado à fl. 2191, o contribuinte foi devidamente cientificado da decisão de primeiro grau, em 30/05/2011.

Processo nº 10932.000509/2010-75
Acórdão n.º **2202-01.606**

S2-C2T2
Fl. 5

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 02, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 24/10/2011, veio digitalizado até à fl. 11397¹.

CÓPIA

Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em face de decisão que exonerou a contribuinte do pagamento de tributo e multa de ofício em valor superior a R\$1.000.000,00 (Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008).

Conforme relatado, o lançamento decorre de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, apurada nos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, em que a autoridade julgadora de primeiro grau cancelou a exigência formalizada no Auto de Infração em nome do espólio de Jamir Zanatta.

Como se sabe, o espólio responde “*pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão*” (art. 131, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN), alcançando tal responsabilidade os créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição até a data do óbito, bem como aqueles constituídos posteriormente, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data, por força do disposto no art. 129 do CTN.

O espólio existe entre a data da abertura da sucessão até a data da partilha, sendo o inventariante responsável solidário pelos tributos por ele devido (espólio) 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, limitados ao montante do quinhão do legado ou da meação.

No caso dos autos, tem-se que a presente ação fiscal originou-se de procedimento instaurado, em 14/10/2008 (vide fls. 7 a 9), quando o contribuinte ainda estava vivo, havendo ele próprio fornecido os extratos bancários que embasaram a constituição do crédito tributário reclamado. Entretanto, a intimação para comprovar a origem dos recursos creditados nas contas do fiscalizado foi cientificada em 27/07/2010 e, dois dias depois (29/07/2010), o contribuinte faleceu, conforme cópia da Certidão de Óbito anexada à fl. 996.

Neste contexto, cabe examinar se a omissão de rendimentos apurada pela fiscalização pode ser imputada ao espólio.

O art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, base legal do lançamento consubstanciado em depósitos bancários de origem não comprovada, assim dispõe:

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.

Trata-se de uma presunção legal do tipo *juris tantum* (relativa), e, portanto, cabe ao fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos. Logo, para que a presunção se aperfeiçoe é necessário que o(s) titular(es) da conta seja(m) previamente intimado(s) a comprovar a origem dos depósitos. Ou seja, cabe ao fisco identificar

os depósitos bancários de origem não comprovada e intimar o contribuinte a sobre eles se manifestar com o fim de cumprir o encargo que a lei transfere.

Como se percebe, diferentemente de outras infrações, a presunção de omissão de rendimentos baseada em depósitos bancários de origem não comprovada tem como requisito fundamental a intimação prévia do titular da conta, sem a qual ela não se conforma. Este entendimento vai ao encontro da jurisprudência deste Conselho, no caso de contas conjuntas cujos titulares apresentem declaração em separado, em que não basta intimar apenas um deles; todos os co-titulares devem ser intimados a comprovar a origem dos créditos que ingressaram na conta bancária, sob pena de improcedência do lançamento em relação a estes depósitos.

No caso de Auto de Infração lavrado após a morte do contribuinte, tendente a averiguar a regularidade dos depósitos efetuados em contas de titularidade do *de cujus*, há que se fazer uma divisão temporal quanto a responsabilidade pela comprovação da origem destes depósitos: depósitos efetuados antes e depois da abertura da sucessão.

Visto que o titular da conta, antes da abertura da sucessão, era o *de cujus*, é a ele a quem se deve imputar o ônus de comprovar a origem dos depósitos efetuados até sua morte, não se podendo transferir tal responsabilidade ao espólio. Não ocorrendo a intimação prévia do contribuinte (no caso, *de cujus*), por ser materialmente impossível, a presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não se aperfeiçoa em relação aos depósitos efetuados à época em que ele era vivo, não surgindo, portanto, a obrigação tributária.

Neste sentido, também já se manifestou a Ilustre Conselheira Heloísa Guarita Souza, a quem peço vênia para transcrever um trecho do voto constante do Acórdão nº 104-22.290, de 28/03/2008, quando foi apreciada situação semelhante:

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.

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.

Após a abertura da sucessão, o espólio, assim entendido como o “conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa falecida” (art. 2º da Instrução Normativa nº 81, de 11 de outubro de 2001), passa a ser o responsável pela movimentação financeira das contas bancárias pertencentes ao contribuinte falecido, até a data da partilha. Neste caso, é possível intimar o espólio, representado pelo inventariante, a se manifestar quanto a origem dos depósitos efetuados nas contas bancárias do *de cujus*, no período sob sua responsabilidade, e, se for o caso, efetuar o lançamento com base na presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Este mesmo entendimento vem se firmado no âmbito deste Conselho, como se ilustra pelos precedentes a seguir transcritos:

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. (Acórdão 102-49467, de 18/12/2008).

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 em 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. (Acórdão 104-22983, de 23/01/2008).

Retornando ao caso em concreto, há que concordar com o julgador *a quo* no sentido de que, não obstante a primeira intimação para comprovar a origem dos créditos tenha sido feita diretamente ao *de cujus*, o contribuinte faleceu em seguida (dois dias depois), antes de encerrado o prazo concedido para comprovar a origem dos depósitos questionados pela fiscalização e, portanto, não se pode imputar ao espólio ou a inventariante, a obrigação de comprovar a origem dos depósitos efetuados pelo *de cujus* em vida, razão pela não se caracteriza a omissão de rendimentos prevista no do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996.

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

Autenticado digitalmente em 01/03/2012 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALO, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 01/03/2012 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALO

Impresso em 23/05/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA

Processo nº 10932.000509/2010-75
Acórdão n.º **2202-01.606**

S2-C2T2
Fl. 7

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso de ofício.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga

CÓPIA