



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

Processo nº 10945.002299/2006-24
Recurso nº 157.484 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.962 – 2ª Turma
Sessão de 15 de fevereiro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CELSO PEDRO PICCOLI - ESPOLIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ESPÓLIO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 142 do Código Tributário Nacional, incumbe à fiscalização identificar perfeitamente o sujeito passivo da obrigação tributária, com base em provas robustas lastreadas por documentos hábeis e idôneos, não podendo se apoiar em presunções e/ou meros indícios. A presunção legal de omissão de rendimentos/receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, prescrita no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, não tem o condão de suplantar o dever legal de a autoridade fiscal identificar o verdadeiro titular dos valores concernentes à movimentação bancária objeto do lançamento. *In casu*, com mais especificidade, para fins da aplicação da presunção legal em comento, o espólio não pode ser admitido como titular da conta bancária relativamente à movimentação financeira concernente à período anterior ao falecimento do contribuinte, em face da natureza personalíssima de aludida obrigação, não cabendo à terceiros comprovar ato desconhecido e/ou sem qualquer participação.

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)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 24/02/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado) Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

CELSE PEDRO PICCOLI - ESPOLIO, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 31/08/2006, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, em relação aos Exercícios 2001 a 2004, conforme peça inaugural do feito, às fls. 343/348, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário a então Terceira Seção de Julgamento do CARF contra Decisão da 4ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, consubstanciada no Acórdão nº 06-12.902/2006, às fls. 405/412, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em 08/05/2009, por unanimidade de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 3301-00.087, sintetizados na seguinte ementa:

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

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

*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.

Recurso provido.”

Irresignada, a Procuradoria interpôs Recurso Especial, às fls. 448/458, com arrimo no artigo 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado entendimento levado a efeito pelas demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes/CARF a respeito da mesma matéria, conforme se extrai do Acórdão nº 104-18.883, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência arguida.

Sustenta que o *decisum* paradigma diverge do entendimento consubstanciado no Acórdão guerreado, uma vez determinar a sujeição passiva, ou seja, *a responsabilização do espólio pela omissão de receitas do de cujus em decorrência de depósitos bancários, cujo inventariante, devidamente intimado, não logrou comprovar a origem*, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida, a qual afastou a legitimidade do espólio por considerar que a comprovação inscrita no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 é personalíssima.

Pugna pela decretação da nulidade do julgado atacado, sob o argumento de que a matéria aventada pelo voto condutor não fora suscitada pelo contribuinte em suas peças recursais, incidindo, portanto, em decisão *extra petita*, malferindo o disposto nos artigos 16, inciso III, e 17, do Decreto nº 70.235/1972. Arremata que somente às questões de ordem pública podem ser arguidas de ofício, o que não se vislumbra no caso vertente.

Contrapõe-se ao Acórdão recorrido, por entender que os artigos 121 e 129 do Código Tributário Nacional, corroborados pela doutrina pátria transcrita em seu Recurso Especial, impõem *que 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*, o que ocorre com os sucessores, os quais respondem pelos débitos até *a data do respectivo ato que importe em sucessão*, passando a responsabilidade pela conta bancária do *de cujus* ser do espólio.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial do Procurador, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado no paradigma, Acórdão nº 104-18.883, conforme Despacho nº 2102-00.11/2010, às fls. 481.

Instado a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contrarrazões, às fls. 489/493, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF a divergência suscitada conhecimento do Recurso Especial da Procuradoria e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende do exame dos elementos que instruem o processo, o contribuinte fora autuado, com arrimo no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, em virtude da falta de comprovação da origem de depósitos bancários realizados em conta de sua titularidade.

Com mais especificidade, durante a ação fiscal, iniciada após o falecimento do contribuinte Celso Pedro Piccoli, o seu espólio fora intimado a justificar a origem da movimentação financeira realizada em contas bancárias, não tendo, porém, logrado êxito nesta empreitada, o que deu ensejo a presente autuação.

Por sua vez, ao analisar o caso, a Câmara recorrida achou por bem rechaçar a pretensão fiscal, escorando seu entendimento no fato de que a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada tem natureza personalíssima, sendo a responsabilidade da comprovação da movimentação bancária pertinente à época em que o contribuinte era vivo do próprio titular da conta e não do espólio.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão guerreado contrariaram a jurisprudência deste Colegiado, traduzida no Acórdão nº 104-18.883, o qual determina a sujeição passiva, ou seja, *a responsabilização do espólio pela omissão de receitas do de cujus em decorrência de depósitos bancários, cujo inventariante, devidamente intimado, não logrou comprovar a origem*, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida, que afastou a legitimidade do espólio por considerar que a comprovação inscrita no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 é personalíssima.

Em defesa de sua pretensão, assevera que os artigos 121 e 129 do Código Tributário Nacional, corroborados pela doutrina pátria transcrita em seu Recurso Especial, impõem *que 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*, o que ocorre com os sucessores, os quais respondem pelos débitos até *a data do respectivo ato que importe em sucessão*, passando a responsabilidade pela conta bancária do *de cujus* ser do espólio.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da Fazenda Nacional não merece acolhimento. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

A ilustre autoridade lançadora, ao promover o lançamento, utilizou como fundamento à sua empreitada o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, o qual contempla a caracterização de omissão de rendimentos e/ou receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, *in verbis*:

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

Autenticado digitalmente em 28/02/2012 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OL, Assinado digitalmente em 04/04/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 28/02/2012 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OL

Impresso em 09/04/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

“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.

[...]”

Afora a vasta discussão a respeito do tema, o certo é que após a edição do Diploma legal encimado, especialmente em seu artigo 42, a movimentação bancária dos contribuintes, pessoa física ou jurídica, passou a ser presumidamente considerada omissão de rendimentos ou de receitas se aqueles não comprovassem a origem dos recursos transitados em suas contas correntes.

Trata-se, pois, da conhecida presunção legal – *juris*, que desdobra-se, ensinam os doutrinadores, em presunções “*juris et de jure*” e “*juris tantum*”. As primeiras não admitem prova em contrário, são verdades indiscutíveis por força de lei.

Por sua vez, as presunções “*juris tantum*” (presunções discutíveis), fato conhecido induz à veracidade de outro, até a prova em contrário. Elas recuam diante da comprovação contrária ao presumido. Serve de bom exemplo a presunção de liquidez certa da dívida inscrita, que pode ser ilidida por prova inequívoca, insculpida no artigo 204 e parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não se pode confundir, porém, a presunção legal (*juris tantum*) da omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não justificada, albergada por lei, mas passível de comprovação do contrário presumido, com a necessária confirmação da titularidade de tais valores, ou seja, a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente a sujeição passiva, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Decorre daí que quando não couber a presunção legal, a qual inverte o ônus da prova ao contribuinte, deverá a fiscalização provar a ocorrência do fato gerador do tributo, com a inequívoca identificação do sujeito passivo, só podendo praticar o lançamento posteriormente a esta efetiva comprovação, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.

No entendimento deste relator, aludida providência (identificação do titular dos recursos utilizados na transferência bancária no exterior), pretérita à própria presunção de

omissão de rendimentos em comento e indispensável à correição do lançamento, não logrou o fisco a proceder, não comportando para tanto meros indícios, frágeis, diga-se de passagem.

Isto porque, os preceitos inscritos no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 exigem seja o contribuinte titular da conta bancária devidamente intimado a comprovar a origem dos recursos transitados em sua(s) conta(s) corrente(s) como pressuposto da presunção legal em epígrafe.

Entrementes, no caso *sub examine*, como restou muito bem delineado na decisão recorrida, o titular da movimentação bancária objeto da autuação, em relação ao período de 2001 a 2004, já havia falecido (óbito em 23/08/2005 – Certidão de fls. 34/35) quando do início da ação fiscal (18/12/2005), razão pela qual a autoridade lançadora achou por bem atribuir a responsabilidade pela comprovação da origem dos recursos financeiros ao espólio, o que fora rechaçado pela Câmara recorrida.

Para tanto, a nobre subscritora do voto condutor do Acórdão guerreado escorou seu entendimento no fato de que o espólio, na pessoa de seu inventariante, além de não ser titular da conta corrente sob análise, não era responsável pela movimentação bancária do efetivo titular, não podendo, portanto, ser obrigado a justificá-la, sem conquanto ter participado das transações realizadas pelo *de cujus* no período em que, obviamente, ainda era vivo e antes de ter sido procedida a abertura da sucessão.

Em outras palavras, pela essência da própria vontade do legislador inscrita na norma que contempla a presunção legal em comento, não se pode cogitar em atribuir a terceiros a obrigação de comprovar a movimentação financeira desconhecida e sem qualquer participação, sob pena de malferir o pressuposto basilar de aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, qual seja, a necessidade da devida intimação do titular da conta.

Assim, em que pese o espólio responder *pelos tributos relativamente aos bens deixados e pelos que se vencerem até a partilha, mas também pelos do de cujus antes da abertura da sucessão*, não pode ser chamado a justificar movimentação bancária pertinente a período anterior ao óbito, ou seja, antes de aberta a sucessão, por absoluta falta de responsabilidade pelos recursos transitados nas contas bancárias de titularidade de outrem.

Por sua vez, a jurisprudência administrativa é firma e mansa nesse sentido, afastando a responsabilidade do espólio pela movimentação bancária do *de cujus* antes de aberta a sucessão, em razão da natureza personalíssima de tal obrigação, de maneira a suportar a presunção legal prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 1999

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

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

Na hipótese de falecimento do autuado no curso do processo administrativo, o auto de infração se torna nulo posto que o

crédito tributário não estava definitivamente constituído e nesta situação não cabe atribuir a terceiros sucessores a obrigação de afastar a presunção de natureza personalíssima.

Recurso Especial do Procurador Negado.” (2ª Turma da CSRF – Acórdão nº 9202-01.755 – Processo nº 19515.001304/2002-92 - Sessão de 27/09/2011)

“[...]

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.” (4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 104-23.550 – Processo nº 10875.004597/2001-15 – Sessão de 09/10/2008)

Na esteira desse entendimento, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento ao recurso voluntário do contribuinte, na forma decidida pela então 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª SJ do CARF, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

CÓPIA