



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11051.000719/2006-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.563 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2021
Recorrente ALI SALEH YUSUF ES SAID - ESPÓLIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2002.

INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO OU ARROLAMENTO PRÉVIO DE DINHEIRO OU BENS PARA ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ADMINISTRATIVO. SÚMULA VINCULANTE Nº 21 DO STF.

O Recurso Administrativo apresentado tempestivamente deve ser processado normalmente, mesmo sem o Depósito Prévio preconizado no § 1º do art. 126 da Lei 8.213/91, uma vez que o dispositivo foi revogado pela Lei 11.727/2008, após reiteradas decisões do STF no sentido de que era inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio para admissibilidade de remédio recursal na seara administrativa. O entendimento da Egrégia Corte restou pacificado pela Súmula Vinculante nº 21, de observância obrigatória pelos órgãos da Administração Pública (art. 103-A da CF).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CONTA DE TITULARIDADE DO DE CUJUS. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO POR PARTE DO ESPÓLIO DA ORIGEM DOS RECURSOS CREDITADOS EM CONTA DO FALECIDO. OBRIGAÇÃO PERSONALÍSSIMA. SÚMULA CARF Nº 120.

Para efeitos da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a comprovação da origem dos recursos depositados é uma obrigação de caráter personalíssimo, a cargo exclusivo do titular da conta-corrente ou de investimento mantida junto à instituição financeira. É improcedente o lançamento tributário que considera omissão de rendimentos tributáveis quando o de cujus deixa de comprovar a origem dos recursos creditados na conta bancária da pessoa física, relativamente ao ano-calendário anterior ao óbito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 838 e ss).

Pois bem. Contra o contribuinte retro mencionado foi lavrado o Auto de Infração do Imposto de Renda de Pessoa Física de fls. 03/11, acompanhado do Relatório da Ação Fiscal de fls. 12/15, exigindo o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 3.514.399,79, incluindo multa e juros de mora.

Da ação fiscal restou a constatação da seguinte irregularidade:

- OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA. Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição (ões) financeira(s), em relação as quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Enquadramento Legal: Art. 42 da Lei no 9.430/96; art. 41 da Lei no . 9.481/97; art. 11 da Lei no 9.887/99 e art. 849 do RIR/99.

Não se conformando com a exigência o espólio de Ali Saleh Yusuf Es Said apresentou impugnação, através de procurador legalmente habilitado, alegando, em resumo, que:

1. A Delegacia da Receita Federal do Chui/RS negou aos funcionários da empresa do Sr. Ali Saleh Yusuf Es Said acesso aos livros contábeis, estando até a presente data em poder da Delegacia, bem como acesso ao processo administrativo para cópia integral;
2. O Espólio de Ali Saleh Yusuf Es Said não pode apresentar a documentação solicitada através do Termo de Intimação Fiscal em 31.10.2006, visto que o Contador não tinha acesso aos livros contábeis, sendo, assim, impossível de confeccionar a declaração justificando os depósitos bancários por ingresso financeiro;
3. Após diversas tentativas, o Sr. Delegado responsável pela lavratura do presente auto de infração negou ao funcionário responsável da empresa individual, cópia integral do processo administrativo;
4. Em vista disso, resta caracterizada a nulidade do auto de infração, tendo em vista a violação ao direito de defesa, a parte não teve o direito de acesso aos autos, para apresentar a sua impugnação, bem como não teve acesso aos livros contábeis do Supermercado, que estão na Delegacia da Receita Federal, para apresentar os esclarecimentos solicitados pela autoridade administrativa e para comprovar o

liame entre os referidos valores e a aplicação destes na Pessoa Jurídica (Supermercado);

5. No presente caso, houve um Mandado de Procedimento Fiscal n.º 10111200/2005/00082-3 em nome do Sr. Ali Saleh Yusuf Es Said, tendo o Auditor Fiscal mencionado, no relatório da Ação Fiscal, que houve a ciência do contribuinte em 24.01.2006. Entretanto, a ciência do contribuinte não ocorreu, uma vez que o Sr. Ali Saleh Yusuf Es Said faleceu em 17.04.2005, não havendo o cumprimento do disposto no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72;
6. O mandado de intimação, para ciência do início de procedimento fiscal, foi expedido em nome do de cujus como se vivo estivesse, logo não atingiu a sua finalidade principal, qual seja, ciência do contribuinte para cobrança do tributo;
7. Há nulidade quanto ao início do procedimento fiscal, uma vez que a intimação se deu na pessoa de contribuinte falecido, havendo abertura de procedimento fiscal contra morto;
8. Em 14.02.2006 o Espólio de Ali Saleh Yusuf Es Said informou nos autos o falecimento do Sr. Ali Saleh Yusuf Es Said e informando que o Sr. Jarir Ali Saleh Es Said é o inventariante;
9. As intimações constantes no referido auto de infração são nulas, pois foram realizadas em nome do Sr. Ali Saleh Yusuf Es Said, já falecido antes da intimação da instauração do procedimento fiscal;
10. Não há certeza e segurança de que o interessado teve ciência de todos os atos do processo administrativo, contrariando o disposto no artigo 10 do Decreto 70.235/72, uma vez que não há qualificação correta do devedor;
11. No caso em tela, em face da viagem do Inventariante ao Oriente Médio as intimações foram recebidas por funcionários da empresa, não tendo legitimidade para tal ato. Dessa forma, não há certeza da ciência do interessado para o cumprimento das diligências ocorridas ao longo do processo administrativo.
12. Caso os representantes desta Delegacia da Receita Federal entendam que se deve manter a presente autuação, o que se admite somente a título de argumentação, resta imperioso demonstrar que esta não pode subsistir nos termos em que foi posta, tendo em vista diversas ilegalidades na infração que foi atribuída ao contribuinte ora impugnante, bem ainda com relação aos encargos ilegalmente incidentes sobre o imposto apurado;
13. Em que pese ser plenamente nulo o auto de infração pelos fundamentos já preliminarmente elencados, ainda há manifesta nulidade deste por estar lançado sobre valores creditados em conta depósito do ora impugnante junto à instituição financeira que, pelos documentos juntados, comprova-se cabalmente que não se traduziram em rendimentos auferidos pelo impugnante, mas sim em valores que somente transitaram pela conta corrente do impugnante e que tiveram como procedência e destino a sua atual empresa individual;
14. Os documentos ora carreados aos autos do presente processo administrativo demonstram o que efetivamente sucedeu, qual seja, Sr. Ali Saleh Yusuf Es Said na época dos fatos apurados pela Fiscalização era o proprietário do estabelecimento comercial, e dentre suas atribuições, estava a de efetivar o câmbio dos valores recebidos em pesos pela Pessoa Jurídica Ali Saleh Yusuf Es Said (Supermercado), que situa-se, como se sabe, em zona fronteira, por moeda brasileira - o real;

15. Evitando o transporte físico dos valores, uma vez que não queria transitar com os valores em espécie o Sr. Ali Saleh Yusuf Es Said depositava em sua conta corrente referidos valores e gastava com as despesas da empresa, conforme se comprova através de extratos bancários e dos comprovantes de pagamento acostados na presente impugnação;
16. O Auto de Infração há que ser instruído com a veracidade de informações, e verificando serem estas completamente errôneas e inverídicas como no caso em tela, é deveras equivocado e traduz-se em abuso de poder e lesividade ao contribuinte, atitude repelida pelo Estado Democrático de Direito e, em sendo assim, o presente auto de infração há de ser cancelado, eis que os valores de créditos considerados pela Fiscalização para arbitramento e lançamento de ofício do Imposto de Renda Pessoa Física não representaram, de fato, rendimentos auferidos pelo Sr. Ali Saleh Yusuf Es Said, conforme bem atestam os documentos juntados;
17. Imperioso ressaltar que a lavratura do auto de infração que ora se impugna foi baseado em valores constantes de extratos bancários da conta corrente do Sr. Ali Saleh Yusuf Es Said fornecidos pela Instituição Financeira, através de quebra de sigilo fiscal operada nos termos do artigo 60 da Lei Complementar n. 105/2001;
18. Ademais, o Espólio de Ali Saleh Yusuf Es Said prestou todos os esclarecimentos solicitados nos Termos de Intimação Fiscal, juntou inclusive os extratos bancários correspondentes aos períodos objeto do auto de infração. Portanto, o Espólio de Ali Saleh Yusuf Es Said sempre apresentou a documentação solicitada, não omitindo nenhuma informação;
19. A lei é clara na conceituação de rendimento, de forma que valores constantes de extratos, por si só não se conceituam como rendimento, logo, não revelam disponibilidade econômica ou jurídica a justificar as incidências tributárias atinentes. Assim, o princípio da legalidade objetiva e estrita e da conseqüente conceituação cerrada de fato gerador da obrigação tributária impunham a pesquisa do necessário nexos causal entre o valor consignado no extrato bancário e o benefício do sujeito passivo, ou seja, acréscimo patrimonial tributável, circunstância esta que não se verificou no presente caso;
20. É certo que com base em extratos bancários, a Fiscalização não pode realizar incidências tributárias em demonstrar a efetiva prova material e concreta, de forma que a simples movimentação de conta-corrente averiguada por extratos bancários nada comprova para fundamentar o lançamento de auto de infração, sendo este eivado de nulidade;
21. Vale mencionar que desde o extinto Tribunal Federal de Recursos, já havia sido estabelecida a Súmula 182 que considera ilegítimo o lançamento de Imposto de Renda com base em extratos bancários;
22. Ainda imperioso mencionar que a matéria debatida também já foi objeto de restrição legal, inserida no inciso VII do artigo 9º do Decreto-lei n.º 2,471/88, pelo que determinava sumariamente o cancelamento do crédito tributário e o arquivamento dos processos pendentes de cobrança ou julgamento quando oriundos de renda arbitrado com base em valores constantes de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários;
23. Em que pese a possibilidade veiculada pela Lei no 8.021/1990, de efetuar-se lançamento de ofício arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, e que este arbitramento poderá ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, o dispositivo é claro ao mencionar que

só será isso possível quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nestas operações, o que somente ocorreu no caso presente face a intimação ter ido em nome do "de cujus", não tendo o espólio de Ali Saleh Yusuf Es Said sido intimado;

24. Afigura-se inegável que o arbitramento da base de cálculo do tributo tomou como objeto de apuração os depósitos bancários encontrados na conta-corrente do Sr. Ali Saleh Yusuf Es Said, pessoa física, obtidos através da quebra do sigilo bancário, e embora os elementos colhidos pela Fiscalização tenham sido totalmente afastados pelos documentos ora carreados nos autos, cumpre ressaltar que o método de apuração baseado em extratos bancários e no fluxo de depósitos e movimentação de dinheiro, não oferece adequação técnica e consistência material de ordem a afastar a conjectura de simples presunção, com vistas à identificação e qualificação de fato gerador, restando completamente inobservados os princípios da legalidade e da tipicidade, garantidores da segurança do contribuinte;
25. É dever da Fiscalização aprofundar suas investigações, procurando demonstrar a efetiva omissão de rendimentos. Não basta que o contribuinte não esclareça convenientemente a origem dos depósitos em sua conta corrente. Embora tal fato possa ser um valioso indício de omissão e rendimento, não é suficiente por si mesmo para amparar o lançamento, tendo em vista o disposto na lei, bem como as circunstâncias específicas atinentes ao presente caso;
26. É nulo, também, o auto de infração, ora impugnado, tendo em vista que se baseou também em acréscimo patrimonial a descoberto, o que por óbvio não ocorreu, a seguir demonstrado;
27. O contribuinte no ano-calendário de 2001, exercício de 2002, apresentou declaração completa do imposto de renda. Ocorre que, com base da declaração de rendimentos e de bens do ano-calendário de 2001, informações internas e externas do SRF, e demais documentos apresentados pelo contribuinte, foi elaborado um Demonstrativo Mensal de evolução Patrimonial — Fluxo Financeiro Mensal;
28. No entanto, o Demonstrativo de Variação Patrimonial apresentado pela fiscalização foi elaborado com base na receita mensal-trimestral;
29. A variação patrimonial com base na receita mensal-trimestral, descaracteriza o acréscimo patrimonial a descoberto, que lhe é imputado no auto de infração, tendo em vista que, em se tratando de pessoa física, o IRPF, ou seja, as declarações de renda e seus ajustes se dão de forma anual, encerrando-se no final de cada exercício financeiro, logo, tendo seu fechamento anual;
30. Assim, não há que se falar em acréscimo patrimonial a descoberto, tendo em vista que com base no fechamento anual da declaração de rendimentos do contribuinte, a variação patrimonial do contribuinte não está a descoberta, logo sendo nula a lavratura do respectivo auto de infração, ora impugnado, também neste aspecto;
31. Tendo em vista o caráter punitivo da multa, esta não pode ser estendida aos adquirentes no caso de falecimento do contribuinte. Isso significa dizer que as penalidades por descumprimento de obrigação tributária não podem ser repassadas ao espólio, ao herdeiro nem ao cônjuge meeiro, uma vez que o artigo 131, inciso III do CTN é claro ao dispor que o espólio é responsável pelos tributos, o que não inclui a multa;

32. No caso se sucessão por morte, a multa deve ser excluída, visto que não haveria lógica onerar os herdeiros e o espólio por uma infração que foi praticada pelo de cujos;
33. Resta claro que por expressa determinação legal não é viável que sobre débitos tributários incidam multas em percentuais superiores a 20% do valor do imposto devido e/ou cobrado, ressaltando a legislação a aplicação quanto aos débitos posteriores a 1º de janeiro de 1997, o que, ratifica-se, é o caso dos débitos lavrados na autuação fiscal que se impugna;
34. Também a jurisprudência relativa à matéria convalida a questão de que a multa pela mora no pagamento do tributo, com relação a fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, seja reduzida para o percentual de 20 %, tendo em vista o advento da lei no 9.430/1996.
35. Buscando corroborar suas razões de defesa, cita ao longo de sua peça contestatória, trechos de obras de caráter doutrinário e ementas de decisões administrativas e judiciais exaradas sobre os temas que desenvolve.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 838 e ss, cujo dispositivo considerou o **lançamento procedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002

NULIDADE - IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte. Sendo concedida, na fase impugnatória, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos é improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracterizam-se como omissão 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, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA

Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

DECISÕES JUDICIAIS - EFEITOS

As decisões judiciais, à exceção das proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

"SÚMULA 1º CC Nº 4: A partir de 1 0 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, nos período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais".

Lançamento Procedente

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 885 e ss), transcrevendo, *ipsis litteris*, a sua impugnação, apenas abandonando o tópico referente à “Quebra do Sigilo Fiscal”.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72.

Cabe destacar que o Recurso Administrativo apresentado tempestivamente deve ser processado normalmente, mesmo sem o Depósito Prévio preconizado no § 1º do art. 126 da Lei 8.213/91, uma vez que o dispositivo foi revogado pela Lei 11.727/2008, após reiteradas decisões do STF no sentido de que era inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio para admissibilidade de remédio recursal na seara administrativa.

O entendimento da Egrégia Corte restou pacificado pela Súmula Vinculante n.º 21, de observância obrigatória pelos órgãos da Administração Pública (art. 103-A da CF).

Por fim, cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Portanto, ante o preenchimento dos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72, tomo conhecimento do Recurso Voluntário interposto.

2. Mérito.

Pois bem. Em relação ao mérito, inicialmente, cumpre frisar que a infração objeto da insurgência recursal foi apurada tendo como base legal o art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sendo que desde o início da vigência desse preceito a existência de depósitos bancários sem comprovação da origem, após a regular intimação do sujeito passivo, passou a constituir hipótese legal de omissão de rendimentos e/ou de receita. É de se ver o art. 42 da Lei n.º 9.430/1996:

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.

Com efeito, a regra do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, presume a existência de rendimento tributável, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova para que o contribuinte comprove a origem dos valores depositados a fim de que seja refutada a presunção legalmente estabelecida.

Trata-se, assim, de presunção relativa que admite prova em contrário, cabendo ao sujeito passivo trazer os elementos probatórios inequívocos que permita a identificação da origem dos recursos, a fim de ilidir a presunção de que se trata de renda omitida.

No caso dos autos, percebe-se que o Sr. Ali Saleh Yusuf Es Said faleceu no dia **17/04/2005** (e-fl. 44), ou seja, antes do início da ação fiscal formalizada pelo MPF —F n.º 1011200/2005/00082-3, com ciência em **24/01/2006** (e-fls. 34 e ss), redirecionada, posteriormente, ao espólio, por meio do MPF-F n.º 1011200/2006/00046-0, com ciência em **02/08/2006** (e-fls. 48 e ss), que lastreou o lançamento da exigência em epígrafe, referente ao **ano-calendário 2001**.

Ocorre, no entanto, que o ônus da comprovação da origem dos recursos depositados em conta bancária constitui uma obrigação de nítido **caráter personalíssimo**, conforme leitura do referido art. 42, da Lei n.º 9.430/1996. Nele, há uma presunção relativa de omissão de rendimentos tributáveis, e que condiciona a atuação fiscal ao fato de o titular/contribuinte da movimentação bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Ou seja, o ônus da prova das movimentações bancárias em vida do contribuinte, não é transmitido ao espólio, inventariante ou herdeiro, eis que o titular é aquela pessoa que possui os meios necessários para comprovar a origem dos valores que transitaram em sua conta bancária.

Nesse sentido, deve-se reconhecer a improcedência do lançamento fiscal, ante o teor da Súmula CARF n.º 120, que se aplica ao caso concreto, tendo em vista que o lançamento tributário diz respeito ao período em que o *de cujus* era vivo:

Súmula CARF n.º 120

Não é válida a intimação para comprovar a origem de depósitos bancários em cumprimento ao art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, quando dirigida ao espólio, relativamente aos fatos geradores ocorridos antes do falecimento do titular da conta bancária. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessa forma, não cabe a autuação de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, quando em procedimento fiscal for verificado que o titular das contas correntes em exame veio a óbito em data posterior à movimentação dos recursos e anterior ao procedimento fiscal, por se encontrar, neste caso, a autoridade fiscal impossibilitada de cumprir o rito que o art. 42 exige para que se caracterize a presunção legal.

Ante o exposto, entendo pela improcedência do lançamento.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de tornar insubsistente a acusação fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite