



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

Processo n° 13609.001127/2003-08
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-002.639 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2014
Matéria IRPF
Recorrente GERALDO DA SILVA SANTANA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998

PRELIMINAR - ILEGITIMIDADE PASSIVA - DE CUJUS - ESPÓLIO -

Não há nulidade sem prejuízo da parte. Se o erro na identificação do sujeito passivo não maculou o seu direito de defesa, como ocorreu no presente caso, não há necessidade de se proceder a um novo lançamento.

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

Recurso Voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, QUANTO A PRELIMINAR: pela maioria de votos, rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva. Vencidos os Conselheiros Rafael Pandolfo (Relator) e Guilherme Barranco de Souza, que acolhiam a preliminar. Designado para redigir o voto vencedor nessa parte a Conselheira Dayse Fernandes Leite QUANTO AO MÉRITO: Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo - Relator.

(Assinado digitalmente)

Dayse Fernandes Leite - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Lopo Martinez (Presidente), Pedro Anan Junior, Guilherme Barranco de Souza (Suplente convocado), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Suplente convocado), Dayse Fernandes Leite (Suplente convocada), Rafael Pandolfo.

Relatório

1 Procedimento de Fiscalização

A fiscalização iniciou-se a partir de MPF com a finalidade de apurar a origem dos depósitos/creditamentos na conta nº 26026-6 do Banco Bradesco, ao longo do ano-calendário 1998. O presente contribuinte é falecido, motivo pelo qual, após intimar o juízo da vara onde o inventário estava ocorrendo, procedeu-se reiteradas tentativas de intimação da inventariante, Sra. Ana Terezinha Volpi, viúva do contribuinte.

Devido ao insucesso na obtenção de informações junto à inventariante, a Fiscalização utilizou-se de RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira) com o fim de descobrir a origem dos depósitos. Após uma série de RMF'S, o Fisco acabou por concluir a forma dos depósitos e a co-titular da conta bancária, a Sra. Claudia Maria Volpi Santana. Após ser intimada, a contribuinte informou que os saques na conta visavam movimentar as atividades do Posto Vapabuçu.

Por considerar insuficientes as explicações concedidas, a Fiscalização decidiu lavrar o Auto de Infração.

2 Auto de Infração

A autoridade fiscal repartiu o ônus tributário do lançamento entre os dois contribuintes detentores da conta-conjunta na qual foi verificada a movimentação atípica.

Com base nos valores encontrados na conta bancária nº 26.026-6 do Banco Bradesco, foi lançado crédito tributário no valor total de R\$ 1.276.239,95, inclusos juros de mora e multa.

3 Impugnação

Indignado com a autuação, a inventariante do recorrente apresentou impugnação (fls. 104-141) tempestivamente, esgrimindo os seguintes argumentos:

- a) o contribuinte é finado e está sendo representado por sua viúva, a Sra. Ana Terezinha Volpi, que é também sua inventariante;
- b) embora a Lei determine que as obrigações do contribuinte sejam passadas ao espólio, na figura do inventariante, é impossível para a inventariante esclarecer fato ocorridos mais de cinco anos antes da abertura da sucessão. Além disso, somente é obrigação do inventariante prestar informações referentes aos tributos devidos pelo espólio enquanto espólio, conforme a IN nº 53/98;
- c) só foi possível chegar a tais valores através de quebra de sigilo bancário;
- d) além da quebra de sigilo bancário, a Fazenda ainda aplicou retroativamente a Lei Complementar nº 105/01;

- e) as intimações prévias não foram atendidas, pois além da impossibilidade da inventariante conhecer a intimidade bancária do falecido marido, as correspondências foram remetidas ao finado, sendo que já era conhecido à época, pelo Fisco, que o mesmo não estava mais vivo;
- f) o sigilo foi quebrado sem a existência de procedimento fiscal prévio, conforme determina o art. 2º do Decreto nº 3.724/01. A quebra de sigilo bancário ocorreu em 29/03/01, sendo que o Mandado de Procedimento Fiscal que deu origem a esse procedimento é de 13/10/03;
- g) os valores eram referentes à movimentação do Posto Vapabuçu, sendo os cheques descontados provenientes de caminhoneiros. Os cheques eram descontados em sua conta, mas, logo havia o saque da quantia e apenas pequena parcela era retida pelo Posto Vapabuçu Ltda. a título de venda de combustível para os caminhoneiros. Algumas vezes, os cheques eram diretamente repassados aos fornecedores do posto. Sendo assim, os valores apurados não são rendimento do contribuinte, que era gerente administrativo e sócio majoritário do posto;
- h) as regras básicas do processo prescrevem que aquele que alega deve provar, não podendo a Fazenda se basear em presunções para lançar o imposto sobre suposta omissão, quando deveria comprovar valor por valor a existência de omissão;
- i) a inconstitucionalidade da aplicação da taxa Selic.

Junto à impugnação, acostou aos autos os seguintes documentos:

- a) cópias de notas fiscais do fornecedor Ale Combustíveis S/A;
- b) cheques utilizados para pagar as compras demonstradas nas notas fiscais, com recursos da conta do contribuinte;
- c) declarações de caminhoneiros referentes aos recebimentos;
- d) cópias dos cheques utilizados para pagar os referidos caminhoneiros;

4 Acórdão de Impugnação

A impugnação foi julgada pela 5ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade, improcedente (fls. 29-310), sendo o crédito tributário integralmente mantido. Os fundamentos foram os seguintes:

- a) não procede o pedido do julgamento conexo com o processo administrativo da contribuinte Claudia Maria Santana Volpi, pois isto deve ocorrer somente para processos do mesmo sujeito passivo que compartilhem os mesmos elementos de prova;
- b) a quebra de sigilo foi autorizada em processo administrativo de quebra de sigilo (fls. 287-292);
- c) a retroatividade da Lei Complementar nº 105/01 é permitida, pois referente às regras procedimentais;

- d) foram seguidos os ditames legais, uma vez que o lançamento é atividade vinculada;
- e) as provas não podem ser juntadas após a impugnação, pois segundo o art. 16, § 4º, preclui, em regra, esta faculdade;
- f) a presunção utilizada no lançamento é proveniente de lei, sendo necessária a comprovação da sua existência, e cabendo ao contribuinte desqualificar os rendimentos da categoria de tributáveis;;
- g) o contribuinte apenas diz que a origem dos recursos decorre das operações do Posto Vapabuçu, mas não há comprovação necessária desta relação, e a análise dos livros contábeis da empresa não demonstram tal relação. Ademais, os valores comprovadamente pagos a caminhoneiros sequer fazem parte do lançamento, o mesmo vale para os cheques juntados em anexo à declaração da Siderúrgica Bandeirante Ltda.;
- h) não cabe ao órgão administrativo se pronunciar sobre a constitucionalidade da utilização da taxa Selic;
- i) a jurisprudência judicial e administrativa não vincula a administração tributária, salvo se for coisa julgada em favor do próprio contribuinte.

5 Recurso Voluntário

Não satisfeito com o resultado do julgamento, o contribuinte interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, arguindo que:

- a) a intimação extrapolou no tocante às exigências feitas ao inventariante, que somente tem o dever de prestar informações relativas aos anos-calendário referentes à duração do processo de inventário;
- b) o procedimento é nulo, pois foi efetuada quebra de sigilo bancário sem existência de processo administrativo fiscal. Além disso, a decisão comete o desaino de declarar que o falecido, Sr. Geraldo da Silva Santana, fora cientificado do processo;
- c) o sujeito passivo correto deveria ser o Espólio de Geraldo Santana da Silva, não a Sra. Ana Teresinha Volpi. A responsabilidade de terceiros do art. 134 do CTN só se aplica quando ocorre ilicitude por parte de terceiro, e o *de cuius* não pode ser sujeito passivo, pois não mais existe;
- d) foi desrespeitado o disposto no art. 2º do Decreto nº 3.724/01, uma vez que foi efetuada quebra de sigilo bancário antes da abertura do procedimento fiscal;
- e) a utilização do cadastro da CPMF atingiu períodos anteriores à entrada em vigência da Lei nº 10.174/01, que permitiu a utilização das informações;

- f) as informações teriam sido obtidas sem a devida quebra de sigilo bancário por meio judicial;
- g) a atuação é inválida, pois foi descumprido o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430/96, que determina a prévia intimação dos titulares da conta antes da lavratura do auto de infração, o que não ocorreu, uma vez que o contribuinte, Geraldo Santana, estava morto à época das intimações e, mesmo assim, foi destinatário desta;
- h) a fiscalização não comprovou que os depósitos caracterizavam rendimentos omissos;
- i) os valores depositados eram provenientes da ação de troca de cheques para caminhoneiros que abasteciam no Posto Vapabuçu Ltda., que davam o cheque para que o contribuinte descontasse, e recebiam o valor do cheque descontado do valor do combustível que havia sido utilizado para abastecer seus veículos de trabalho. A prática era um atrativo para que os profissionais abastecessem no Posto Vapabuçu Ltda. Inclusive, por diversas vezes, os cheques eram utilizados para pagar a Fornecedora Ale Combustíveis;
- j) o que comprova as afirmações é que a própria fiscalização listou como cheques devolvidos, seis cheques utilizados por caminhoneiros;
- k) é inconstitucional a aplicação da taxa Selic.

6 Sobrestamento

Em 12/03/12, através da Resolução nº 2202-000.168 (fls. 386-394 do e-processo), este processo foi sobrestado, conforme orientação contida no § 3º do art. 2º da Portaria CARF nº 001, de 03/01/12, tendo em vista que para alcançar seu desiderato, a Fiscalização utilizou RMF e que a constitucionalidade das prerrogativas estendidas à autoridade fiscal através de instrumentos infraconstitucionais – como a RMF – encontrava-se em análise pelo STF no âmbito do Recurso Extraordinário nº 601.314, que tramitava em regime de repercussão geral.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Pandolfo

1. PRELIMINAR

1.1 Do sobrestamento

O presente processo teve seu julgamento sobrestado devido ao disposto no § 1º do art. 62-A do Regimento Interno deste Conselho

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

No presente caso houve utilização, pela Fiscalização, de meios administrativos para quebrar o sigilo bancário do contribuinte (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira — RMF), sem o crivo prévio do Poder Judiciário. A análise da regularidade dessa prerrogativa, em sede de repercussão geral, é objeto RE nº 601.314, que está sendo julgado no STF sob o regime do art. 543-B, do CPC. Assim, existindo o sobrestamento do tema no STF, o mesmo ocorria no CARF, corolário do dispositivo regimental acima indicado.

Ocorre que, os §§ 1º e 2º do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, acima referidos, foram revogados pelo art. 1º da Portaria nº 545, de 18 de novembro 2013, que abaixo transcrevo:

Art. 1º Revogar os parágrafos primeiro e segundo do art. 62-A do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, publicada no DOU de 23 de junho de 2009, página 34, Seção 1, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF.

Dessa forma, foi ordenada a retomada dos julgamentos dos processos que foram sobrestados com fulcro no dispositivo revogado.

1.2 Da Ilegitimidade Passiva

O Auto de Infração (fls. 03-09) debatido no presente recurso, foi lavrado em 22/11/03, e nele figurou como sujeito passivo o contribuinte Geraldo da Silva Santana. Ocorre que, já no início do procedimento de fiscalização, a autoridade administrativa tomou ciência de que o contribuinte em questão era falecido, de modo que solicitou ao Magistrado da Vara de

Família/Sucessões da Comarca de Sete Lagoas MG (fl. 70), cópia do documento de constituição do inventariante do espólio do *de cujus*. Com a documentação em mãos, a fiscalização continuou a intimar o *de cujus*, tendo sua inventariante respondido às intimações em momento posterior, conforme se vê nas intimações de fls. 54, 311-313.

A ciência da Fiscalização de que o contribuinte já era falecido, pode corroborada pelas informações contidas no Termo de Início de Fiscalização, as quais transcrevo abaixo:

“Consultando a última Declaração de Rendimentos entregue à SRF (exercício 2003, ano-calendário de 2002) constatamos tratar-se de espólio, tendo em vista a natureza da ocupação informada (Código 81).”

O Código Tributário Nacional, em seu art. 142, prevê que compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário através do lançamento, no qual deve identificar corretamente o sujeito passivo.

*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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Igualmente, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, norma geral que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estabelece os requisitos obrigatórios que devem constar no auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà, obrigatoriamente:

I – a qualificação do autuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição do fato;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la e impugna-la no prazo de trinta dias;

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O art. 131, III, do CTN, define o espólio como sujeito passivo da obrigação tributária que não pode ser constituída contra quem não mais existe (*de cujus*), senão vejamos:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

III – o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Assim, nos casos de sucessão, temos a transferência da obrigação jurídica tributária: falecida uma pessoa física, ou extinta uma pessoa jurídica, que ocupavam posições

passivas numa relação jurídica tributária, a pessoa sucessora (o espólio, no caso em análise) passa a responder pela obrigação.

Todavia, no caso em tela, o auto de infração foi lavrado em face de contribuinte já falecido, conquanto tivesse a fiscalização ciência desse fato. Isto é, deveria a fiscalização ter lavrado o auto de infração tendo como polo passivo o Espólio do Sr. Geraldo da Silva Santana, pois à época do lançamento era de conhecimento da autoridade administrativa que o mesmo era falecido, bem como quem representava seu espólio, pois, nos termos do art. 131 do CTN, o espólio é pessoalmente responsável. Nesse sentido:

ASSUNTO: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

EXERCÍCIO: 2001

ITR, ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, NULIDADE DO LANÇAMENTO. É nulo o lançamento feito em face de pessoa que na data do fato gerador já se encontrava morta. No caso o lançamento deveria ter ocorrido em face do espólio do morto e não contra este.

Decisão recorrida nula.

Vistos, relatos e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade, declarar a nulidade do lançamento, nos termos do voto do relator, suscitada de ofício pelo relator por erro de identificação do sujeito passivo.

(CARF. 2ª Seção. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Ac. 2201-000.725. Julg. Em 17/06/10).

Classificação de Mercadorias

Exercício: 2003

IRPF – DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO-CAIXA – LANÇAMENTO LAVRADO QUANDO JÁ FALECIDO O CONTRIBUINTE – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. Se comprovadamente o contribuinte já havia falecido muito antes da lavratura do auto de infração, sem sequer ter participado dos atos antecedentes da fiscalização, há de reconhecer-se a ilegitimidade passiva do contribuinte. Recurso provido.

(CARF. 2ª Seção. 2ª Câmara. 2ª Turma Especial. Ac. 2802-001.027. Rel. Dayse Fernandes Leite. Julg. em 16/07/13).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. IMÓVEL TRIBUTATO. VIÚVA MEEIRA. CO-PROPRIETÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INCLUSÃO NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL POR DECISÃO JUDICIAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA.

1. *O cônjuge meeiro deve ser incluído no lançamento do crédito tributário e, a fortiori, na CDA, para viabilizar sua letigimatio ad causam (sic) passiva para a execução fiscal.*

2. *O falecimento do cônjuge virago, por si só, no curso da execução fiscal, com fulcro em lançamento efetivado apenas em nome do de cujus, não autoriza a execução direta contra o cônjuge supérstite.*

3. *É que, resulta cediço na Corte que: a. Iniciada a execução, é vedada a substituição da CDA para a inclusão do cônjuge sobrevivente na condição de contribuinte do IPTU (CTN, art. 34) e não como sucessor (CTN, art. 131, II). b. É que a presunção de legitimidade da CDA alcança as pessoas nela referidas. Por isso que este e. STJ firmou entendimento no sentido de que “A Fazenda Pública pode substituir a certidão ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou forma, veda a modificação do sujeito passivo da execução” (Súmula 392/STJ). Precedente: REsp 1045472/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe 18/12/2009 c. In casu, o cônjuge supérstite não é sucesso do cônjuge falecido, senão titular da metade do imóvel.*

4. O falecimento do contribuinte não impede o Fisco de prosseguir na execução dos seus créditos, sendo certo que, na abertura da sucessão, o espólio é responsável pelos tributos devidos pelo “de cujus”, nos termos do art. 133, III, do CTN.

5. *A doutrina nos revela que “se a dívida é inscrita em nome de uma pessoa, não pode a Fazenda ir cobrá-la de outra nem tampouco pode a cobrança abranger outras pessoas não constantes do termo e da certidão, salvo, é claro, os sucessores, para quem a transmissão do débito é automática e objetiva, sem reclamar qualquer acerto judicial ou administrativo. Em suma, a co-responsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal”. (Humberto Theodoro Júnior. Lei de Execução Fiscal. 11ª ed., p.40).*

6. *No mesmo sentido: “Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros créditos, imputação de pagamento anterior à inscrição etc..., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA.” (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrida Schroder Sliwka, in “Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência”, Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág..205).*

7. *In casu, incontroverso que a ora recorrente é co-proprietária do imóvel tributado, do mesmo modo, irrefragável que os lançamentos de ofício do IPTU e da TLCVLP foram realizado exclusivamente em nome do “de cujus”, por opção do fisco municipal, que poderia tê-los realizado em nome dos co-proprietários.*

8. *Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.*

9. *Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.*

10. *Recurso especial provido.*

(REsp 1124685/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUZ, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/10/2010, DJe 03/11/2010). *grifei.*

Ressalto que a intimação da Sra. Cláudia Maria Volpi Santana, co-titular da conta bancária dos créditos glosados, e a posterior lavratura de auto de infração em face dessa contribuinte, não convalidam o erro de identificação do sujeito passivo, pois a Sra. Cláudia não é a inventariante do espólio do contribuinte Geraldo da Silva Santana. A inventariante, como informado pelo Poder Judiciário, e é a Sra. Ana Terezinha Volpi, viúva do Sr. Geraldo da Silva Santana.

2. MÉRITO

O crédito tributário objeto do presente lançamento tem por fundamento legal o artigo 42 da Lei nº 9.430/96 que se refere a uma obrigação não só de caráter pessoal, como também de caráter personalíssimo, dirigida ao contribuinte, “*titular, pessoal física ou jurídica*”, e que não pode ser transferida ao responsável tributário. *In verbis:*

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.

É pacífico que a tributação de depósitos bancários de origem não comprovada, trata-se de Presunção, esta sendo o resultado de processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável. Tendo respaldo legal e admitindo prova em contrário (presunção relativa), é considerada válida no direito tributário.

No caso da técnica de apuração baseada em presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei 9.430/96, o fato conhecido é a existência de depósitos bancários, que denotam, *a priori*, acréscimo patrimonial; tendo em vista que renda, para fins de imposto de renda, é considerada como o acréscimo patrimonial em determinado período de tempo, a existência de depósitos sem origem e sem tributação comprovados levam à presunção de que houve acréscimo patrimonial não oferecido à tributação, logo omitido – o fato desconhecido de existência provável.

Por ser presunção relativa, é necessário que a contribuinte seja intimado regularmente, e que este seja intimado do resultado da apuração dos depósitos discriminados individualmente, de modo a possibilitar a defesa, o que ocorreu no presente procedimento.

O art. 42 da Lei nº 9.430/96 tem como elemento essencial a prévia intimação do titular da conta bancária. Destaca-se que em se tratando de conta bancária é conjunta, a jurisprudência deste Conselho é pacífica no sentido de que devem ser intimados todos os co-titulares da conta bancária para que busquem comprovar a origem dos depósitos nela havidos, sob pena de improcedência da autuação quanto à parte não intimada. Nesse sentido é a Súmula CARF nº 29:

Súmula CARF nº 29: Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento.

No caso em análise, a hipótese normativa é de materialização impossível, pois o titular das contas bancárias autuadas, Sr. Geraldo da Silva Santana, já era falecido antes mesmo do início da fiscalização. Conforme referido, a obrigação prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, não se transfere ao inventariante ou ao espólio, pois esses não se confundem com o *de cujus*.

Uma vez que é impossível a intimação do titular da conta bancária para o mesmo comprove a origem dos depósitos apontados, pois já falecido, não há como materializar a hipótese de incidência tributária prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, em decorrência do princípio da legalidade tributária. Assim, a exigência de comprovação da origem dos depósitos implicaria em transformar uma presunção relativa em uma presunção absoluta, pois, ao fim e ao cabo, a totalidade dos depósitos seria considerada como não comprovados, uma vez que seria impossível a sua comprovação. Como se ainda assim não fosse, se violaria o princípio da legalidade quando dirigida a intimação – elemento essencial da norma jurídico-tributária do referido art. 42 – à inventariante, já que ela não se confunde com o *de cujus*.

Prevê o art. 131, II e III, do CTN, a responsabilidade tributária por sucessão.

In verbis:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Ocorre que a referida previsão apenas se configuraria, ainda que se considera que os fatos que ensejaram a autuação são anteriores ao falecimento do contribuinte, se fosse material e autonomamente possível a aplicação da previsão contida na regra que embasa o lançamento, o que não ocorre neste caso, pois as o art. 42 da Lei nº 9.430/96 tem como elemento essencial a prévia intimação do titular da conta bancária, como referido anteriormente.

Como se percebe, a obrigação tributária que decorre da previsão do art. 42 é de nascimento impossível no caso em análise, em virtude da impossibilidade de intimação do titular da conta bancária. Nem mesmo pode-se cogitar a hipótese de responsabilidade tributária, pois ela depende de uma obrigação tributária pré-constituída, inexistente no caso em exame.

Desta forma, vê-se que a figura da responsabilidade tributária não é autônoma, pois pressupõe a existência de uma obrigação tributária pré-constituída (independentemente da sua formação ou declaração pelo lançamento) e cujo comprometimento não foi honrado pelo contribuinte, por qualquer uma das situações previstas no CTN.

No que refere ao caráter de “norma secundária” da responsabilidade tributária, e quanto à sua dependência em relação à norma principal que instituiu a obrigação tributária, Misabel Abreu Machado Derzi leciona que:

*“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).”** (DERZI, Misabel Abreu Machado, In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, Editora Forense, 11ª Edição, 1999, Rio de Janeiro, pág. 724 – negritos e sublinhados nossos, outros destaques do original)*

Assim, no momento em que o titular das contas bancárias autuadas não é intimado para comprovar a origem dos respectivos depósitos, não se materializa a previsão normativa da obrigação tributária básica ou matriz (prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96), o que, consequentemente, não enseja o surgimento da norma secundária, relativa à responsabilidade tributária por sucessão.

Desta forma, resta claro 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 desta autuação.

Ressalto que as decisões deste 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 difere do caso concreto. Nesse sentido:

“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)

Diante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário em virtude da manifesta ilegitimidade do sujeito passivo tributário.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo - Relator

total conhecimento ao sujeito passivo do resultado do procedimento fiscal, sendo eficaz no seu objetivo da mais larga defesa do sujeito passivo. A identificação concreta do prejuízo causado à defesa do sujeito passivo seria, por si só, suficiente para a invalidação da intimação, o que não ocorre na espécie, vez que exsurtem dos autos evidências que demarcam não ter ocorrido qualquer dano ao recorrente.

NOTIFICAÇÃO EM NOME DO "DE CUJUS" SEM A IDENTIFICAÇÃO DE ESPÓLIO - Os atos processuais têm caráter instrumental, e, se a finalidade da lei for alcançada, embora mediante forma imperfeita, há de se ter a forma ou o ato como válidos. Se a notificação for feita em nome do "de cujus", sem o acréscimo da palavra "espólio" após o nome próprio do falecido, mas o representante legal impugnar o lançamento em nome do espólio e todos os demais atos forem praticados em nome ou contra o espólio, a finalidade da lei foi alcançada, mesmo que a forma adotada no lançamento não tenha sido perfeita (Precedente da CSRF).

IRPF - ESPÓLIO - MULTA DE OFÍCIO - Não responde o s sucessor pela multa de natureza fiscal que deva ser aplicada em razão de infração cometida pelo "de cujus". Inteligência do artigo 133 do CTN. (Precedentes da CSRF).

Recurso parcialmente provido.

(Acórdão nº 106-15.703 – 1º Conselho de Contribuintes – Sexta Câmara).

Dessa forma, em não tendo havido qualquer dano à defesa do autuado e tendo sido alcançada a finalidade da lei, não há que ser acolhida a alegação de nulidade do lançamento.

(assinado digitalmente)

Dayse Fernandes Leite – Redatora Designada