



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

Processo n° 19515.000984/2007-31
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-004.511 – 2ª Turma
Sessão de 25 de outubro de 2016
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FRANCISCO FERNANDEZ BERNARDEZ

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - CONTA BANCÁRIA MOVIMENTADA PELO "DE CUJUS" - LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO REALIZADO CONTRA O ESPÓLIO - OBRIGAÇÃO PERSONALÍSSIMA - A responsabilidade pela comprovação da origem dos recursos, para efeito do disposto no artigo 42 da Lei n° 9.430, de 1996, por ser uma obrigação personalíssima, deve ser imputada, exclusivamente, ao titular de direito e/ou de fato da conta-corrente. Portanto, não há como imputar ao espólio a obrigação de comprovar depósitos bancários feitos A época em que o contribuinte - titular de fato da conta-corrente - era vivo, cabendo, se for o caso, a tributação segundo legislação específica.

Recurso Especial Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2202-00.385, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se o presente processo de Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, fls. 408/430, lavrado, em 23/04/2007, com ciência pessoal da representante legal do espólio, Sra Elvira Sanchez Pluchino, referente aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 19.858.169,26, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 — ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do auto de infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da lei nº 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

2 — DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA: omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimentos, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do auto de infração. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

Em sua peça impugnatória de fls. 433/460, o espólio, através de sua representante legal, arguiu preliminarmente que a impugnante Elvira é uma senhora com 75 anos de idade, de naturalidade espanhola, que mal conhece a língua portuguesa e, muito menos, a língua inglesa e, por tudo isso não conseguiu dar as informações pedidas pelo fisco, esclarecendo que em suas respostas que desconhecia totalmente as acusações que o fisco fez. Que essa impossibilidade fática e jurídica de se defender caracteriza cerceamento de defesa e, segundo o inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, "São Nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa.!". No mérito, arguiu que o fiscal formulou a exigência constante no Auto de Infração com base em mera presunção; que, irregularmente, transferiram, totalmente, o ônus da prova à impugnante Elvira, representante do espólio, e, além disso, fundamentaram o Auto de Infração em simples cópias de documentos estrangeiros não traduzidos ao vernáculo, e que parte do crédito tributário exigido, referente ao período de 2001 e 2002, foi extinta pela decadência.

A DRJ-São Paulo/SP II, fls. 525/548, julgou procedente em parte o lançamento, restando assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

PRELIMINAR. DECADÊNCIA

O prazo para efetuar o lançamento, nos casos em que não ocorre a homologação, tendo em vista a constatação de dolo, é aquele do art. 173, I do CTN, isto é, cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ILEGITIMADE DE PARTE

Existindo nos autos elementos que identificam o beneficiário de depósitos bancários, não há como prosperar a alegação de erro na identificação do sujeito passivo. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR: APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INTRANSCENDÊNCIA E A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.

Há expressa previsão legal para a responsabilidade do espólio pelos tributos devidos pelo de cujos até a data da abertura da sucessão. Preliminar rejeitada.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

O Acréscimo Patrimonial a descoberto apurado não foi objeto de impugnação, devendo ter o tratamento de matéria incontroversa.

MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO APÓS A CONSTATAÇÃO DE FALECIMENTO DA PESSOA FÍSICA.

Afasta-se a multa de ofício, por falta de previsão legal, uma vez constatado o falecimento do contribuinte e referindo-se a apuração da omissão de rendimentos ao período anterior à abertura da sucessão.

Deste ato, a Presidência da Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP II, às fls. 549, recorreu de ofício ao então Primeiro Conselho de Contribuintes, atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 375, de 2001.

Da mesma forma, o Espólio de Francisco Fernandez Bernardez apresentou Recurso Voluntário (fls. 569/595), reiterando os argumentos anteriores.

A 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 640/658, negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento ao Recurso Voluntário, concluindo que o lançamento não foi realizado dentro dos parâmetros legais do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, portanto, deve ser excluído da exigência tributária.

A Fazenda Nacional, às fls. 662/667 opôs Embargos de Declaração sob a alegação de omissão, rejeitados pelo Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF.

Às fls. 677/694, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, arguindo divergência jurisprudencial para os dois temas: 1. Preclusão relativamente ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto – APD; e 2. Possibilidade de autuação, com base na presunção do art. 42 da Lei 9.430/96, em face do Espólio. Sobre a primeira matéria, a Fazenda arguiu que, diversamente do que decidiu o acórdão recorrido, os paradigmas decidiram ser inviável a análise de matéria não contestada pelo contribuinte, tendo em vista o instituto da preclusão. Quanto ao segundo tema, em oposição ao recurso hostilizado, os acórdãos paradigmas, para efeitos tributários, firmam posicionamento de que se aplicam ao espólio as mesmas normas a que se sujeitam as pessoas físicas e, ainda, que cumpre ao inventariante comprovar a origem dos depósitos bancários efetuados na conta do de cujus.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 798/807, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, deu **seguimento parcial ao recurso**, pois não houve a necessária comprovação da similitude fática entre os acórdãos paradigmas e o recorrido, **não caracterizando a divergência jurisprudencial, no tocante à preclusão relativamente ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto-APD**. Já quanto à segunda matéria suscitada – **possibilidade de autuação, com base na presunção do art. 42 da Lei 9.430, de 1996, em face de Espólio** – o cotejo realizado entre acórdãos paradigmas e recorrido não deixa dúvidas acerca da divergência jurisprudencial, pois, todos os julgados em confronto tratam de exigência perante o Espólio, com base no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; entretanto, no acórdão recorrido considerou-se que a responsabilidade pela comprovação da origem dos recursos constituiria obrigação personalíssima, inexigível do Espólio.

No Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial, às fls. 808/809, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, manteve integralmente o despacho da Câmara que deu seguimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Apresentadas as contrarrazões às fls. 818/834.

Às fls. 847, o Espólio apresentou petição para expor que a autoridade autuante instaurou três procedimentos fiscais: um em face da Recorrente Elvira; outro em face de Enrique R. Branco; e o terceiro em face de Francisco Fernandes Bernardez (espólio), intitulados como **beneficiários da conta mantida pela empresa Raintree Ltda**, na cidade de Nova York; que a base do lançamento efetuado em face das três pessoas físicas consideradas sócias da empresa e reais beneficiárias da conta indicada, foi o rateio do crédito tributário apurado entre os mesmos, certo de que todas as autuações têm a mesma premissa fática e jurídica; que ao recurso interposto pelo peticionário foi dado provimento para **cancelar o crédito tributário**, tendo sido interposto recurso especial por parte da Procuradoria Federal, com a anulação da decisão que inadmitiu o recurso, aguardando nova decisão a ser proferida; informa que houve decisão no recurso interposto no processo movido em face de Enrique R. Blanco, também provido para **cancelar o crédito tributário** (acórdão 2202-003.030), tendo havido desistência do direito de recorrer por parte da Procuradoria Federal, com remessa do processo ao arquivo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata-se o presente processo de Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, fls. 408/430, lavrado, em 23/04/2007, com ciência pessoal da representante legal do espólio, Sra Elvira Sanchez Pluchino, referente aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 19.858.169,26, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda.

O Acórdão recorrido negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento ao Recurso Voluntário, concluindo que o lançamento não foi realizado dentro dos parâmetros legais do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, devendo, portanto, ser excluído da exigência tributária.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência sobre a **possibilidade ou não de autuação, com base na presunção do art. 42 da Lei 9.430, de 1996, em face de Espólio**. O acórdão recorrido considerou-se que a **responsabilidade pela comprovação da origem dos recursos constituiria obrigação personalíssima, inexigível do Espólio, entendimento diametralmente oposto aos paradigmas trazidos pela Fazenda Nacional**.

O dispositivo legal (art. 42 da Lei n.º 9.430/96) que deu ensejo à fiscalização da DIRPF do *de cuius*, culminando na autuação, institui uma presunção relativa, atribuindo ao **titular** da conta de depósito o dever de provar a origem dos valores percebidos em sua conta.

O posicionamento por mim adotado já em outros votos refere-se ao fato de que o artigo supracitado é claro ao atribuir o ônus da prova, tão somente, ao contribuinte/titular da conta, pois apenas ele está apto e tem os meios necessários para comprovar a origem dos valores que em sua conta transitam.

A comprovação da origem dos depósitos mencionada pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96 deve se dar com a apresentação de documentação hábil e idônea que identifique a fonte, o valor e a data do crédito, ou seja, algo que permita a demonstração de a que título os valores foram recebidos, sendo certo, a meu ver, que somente o titular da conta é capaz de trazer todas estas informações necessárias.

É fato que o sucessor responde pelos tributos devidos pelo *de cuius* quando os fatos geradores são anteriores à data da abertura da sucessão e à época da lavratura do auto de infração já há sentença, transitada em julgado, homologando a partilha, neste sentido cito e adoto os ensinamentos do acórdão nº 2101-01.566, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção em caso análogo:

Ocorre, todavia, que a pessoa do sucessor não se confunde com a do contribuinte falecido, o que torna difícil, quiçá impossível, a prestação de informações bancárias minuciosas sobre transações das quais o responsável tributário nunca participou, ou tomou conhecimento. A aplicação do enunciado do art. 42 da Lei n.º 9.430/96 àqueles que não são titulares da conta bancária transformaria, na prática, uma presunção relativa em absoluta, devido à impossibilidade de o terceiro comprovar a origem de depósitos realizados em conta que não é de sua titularidade.

Com efeito, a partir da leitura do texto legal mencionado, bem como das questões acima enfrentadas, resta claro que a obrigação de comprovar a origem de depósitos bancários é, exclusivamente, do titular da conta de depósito, configurando-se uma obrigação personalíssima. Portanto, não há como imputar a outra pessoa, in casu a sucessora, que não o contribuinte/titular a obrigação de comprovar depósitos feitos à época em que o contribuinte/titular da conta era vivo. Em sendo assim, concluo que a regra do art. 42 da Lei n.º 9.430/96 não alcança o responsável tributário e, portanto, é inadmissível a autuação de omissão de rendimentos decorrente da constatação de depósitos de origem não comprovada quando em procedimento fiscal verificar-se que o contribuinte/titular da conta veio a óbito em momento posterior à movimentação dos recursos."

Nesse sentido, inclusive, é a jurisprudência desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que assim se manifesta:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS – CONTA BANCÁRIA MOVIMENTADA PELO "DE CUJUS" – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO REALIZADO CONTRA O ESPÓLIO – OBRIGAÇÃO PERSONALÍSSIMA A responsabilidade pela comprovação da origem dos recursos, para efeito do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, por ser uma obrigação personalíssima, deve ser imputada, exclusivamente, ao titular de direito e/ou de fato da conta corrente. Portanto, não há como imputar ao espólio a obrigação de comprovar depósitos bancários feitos à época em que o contribuinte titular de fato da conta corrente era vivo, cabendo, se for o caso, a tributação segundo legislação específica.”
(CARF, 2ª Seção, 2ª Turma, Acórdão 220200.385, de 03/02/2010)

ESPÓLIO. CÔNJUGE SOBREVIVENTE. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Exige-se do cônjuge sobrevivente os tributos devidos em razão de omissão de seus rendimentos próprios, ainda, que tais rendimentos se refiram a ano-calendário, no qual o casal tenha optado pela tributação em conjunto. A opção pela Declaração de Ajuste Anual exercida pelo casal (de cujus e cônjuge sobrevivente) não pode ser estendida ao espólio.”
(CARF, 3ª Seção, 1ª Turma, Acórdão 330100.038, de 05/03/2009)

Considerando-se o exposto, **correta foi a decisão recorrida, que assim fundamentou:**

É evidente, que não sendo o espólio o titular da conta-corrente não há como lhe exigir que comprove os valores depositados nas contas-correntes do de cujus, a não ser que os depósitos se referissem a período posterior A data da abertura da sucessão. Ou seja, após o óbito. Ai sim, haveria que se averiguar quem era o responsável pela movimentação: se o espólio, se o inventariante ou qualquer outro sujeito passivo.

Entendo, que não cabe autuação de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, quando em procedimento fiscal for verificado que o titular das contas-correntes em exame veio a óbito em data posterior a movimentação dos recursos e anterior ao procedimento fiscal, por encontrar-se, neste caso, a autoridade fiscal impossibilitada de cumprir o rito estabelecido no art. 42 da Lei n° 9.430, de 1996 para que se caracterize a presunção legal.

Desse modo, à luz do entendimento exposto, de que a regra do art. 42 da Lei n.º 9.430/96 alcança somente o titular da conta, devendo, tão só, esse ser intimado para comprovação dos valores entendidos como de origem não comprovada, a intimação do *de cujus* restou prejudicada, vez que a movimentação ocorreu antes de seu óbito e a abertura do procedimento fiscal depois, **o que fulmina a tributação dos rendimentos supostamente omitidos e depositados em conta conjunta.**

Diante do exposto, recebo o Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes