

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

Processo n° 19515.000984/2007-31
Recurso n° 174.377 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2202-00.385 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2010
Matéria IRPF
Recorrentes 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II e FRANCISCO FERNANDEZ BERNARDEZ - ESPÓLIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004

RECURSO DE OFÍCIO

OMISSÃO DE RENDIMENTOS PRATICADO PELO *DE CUJUS* - AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM NOME DO ESPÓLIO - MULTA QUE CONSTITUA SANÇÃO POR ATO ILÍCITO - INAPLICABILIDADE - A constituição de crédito tributário, através de auto de infração, em nome do espólio, por irregularidades fiscais praticado pelo *de cujus*, sujeita o espólio à multa de mora, de dez por cento sobre o imposto apurado, estabelecida no artigo 49 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, sendo-lhe inaplicável as multas de ofício estabelecidas nos incisos I e II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, por constituir sanção por ato ilícito, não transferível para o espólio, em virtude do princípio constitucional de que nenhuma pena passará da pessoa do infrator.

RECURSO VOLUNTÁRIO

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.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - FLUXO FINANCEIRO - INCLUSÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS E REPASSES BANCÁRIOS - A inclusão, no fluxo financeiro para apuração de acréscimo

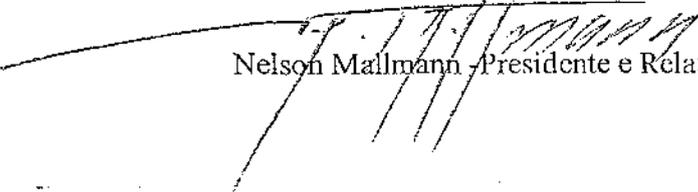
patrimonial a descoberto, de depósitos bancários (como origens) e repasses bancários (como dispêndios) descaracteriza a metodologia de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto (presunção de omissão de rendimentos), tendo em vista, que para os casos da existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos, existe a imposição de tributação específica (art. 42 da Lei nº 9.430/96), e que deve prevalecer nestes casos.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


Nelson Mallmann - Presidente e Relator

EDITADO EM: 12 MAR 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Helenilson Cunha Pontes, Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente).

Relatório

O Presidente da Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II recorre de ofício, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da decisão prolatada de fls. 518/542, que deu provimento parcial à impugnação, interposta pelo contribuinte, declarando insubsistente parte do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 416/423.

Da mesma forma o ESPÓLIO DE FRANCISCO FERNANDES BERNARDEZ, representada pela viúva ELVIRA SANCHEZ PLUCHINO, contribuinte inscrita no CPF/MF sob o nº 022.824.828-57, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, a Rua Bahia, nº 720 – Apto 51, Bairro Higienópolis, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - SP, inconformada com

a decisão de Primeira Instância de fls. 518/542, prolatada pela Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 561/587.

Contra o espólio acima mencionado foi lavrado, em 23/04/2007, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 416/423), com ciência pessoal da representante legal do espólio Sra Elvira Sanchez Pluchino, em 24/07/2007 (fls. 425), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 19.858.169,26 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, 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 relativo aos exercícios de 2002 a 2004, correspondente aos anos-calendário de 2001 a 2003, respectivamente.

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.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 402/415, entre outros, os seguintes aspectos:

- que da leitura dos documentos analisados pelos membros da Equipe Especial de fiscalização verifica-se que:

1 – No documento HUB 0059019, intitulado “CERTIFICATION OF BENEFICIAL OWNERSHIP”, (FLS. 85), ALÉM DOS CONTRIBUINTES Elvira Sanches Pluchino, CPF 022.824.828-57 e Enrique Javier Rivas Blanco, CPF 033.320.178-70 consta, também como proprietário da Raintree Ltd. O contribuinte Francisco Fernandez Bernardez, CPF 033.320.198-13, com domicílio em São Paulo – SP;

2 – Conforme o documento HUB 0057511 (fls. 103), o contribuinte Francisco Fernandez Bernardez, CPF 033.320.198-13 consta, também, como diretor, sócio, etc;

3 – No documento HB 007515 (fls. 107), cópia do cartão de assinaturas, consta à assinatura de Francisco Fernandez Bernardez, CPF 033.320.198-13;

4 – O documento de nº HUB 0057518 (fls. 110), continuação do documento denominado “ACCOUT AGREEMENT” contém o nome e a assinatura de Francisco Fernandez Bernardez;

5 – O documento HUB 0057526 (fls. 118), é cópia do cartão de assinaturas dos titulares e contém o nome e assinatura de Francisco Fernandez Bernardez.

- que pelos fatos acima descritos e com base nos documentos que foram objeto de análise pelos membros da Equipe Especial de Fiscalização, que concluíram que Elvira Sanchez Pluchino, CPF 022.824.428-57 e Enrique Javier Rivas Blanco, CPF 033.320.178-70, são de fato titulares da conta nº 30172829, denominada Raintree Ltd. Pode-se afirmar, que Francisco Fernandez Bernardez, CPF 033.320.198-13 era de fato um dos titulares da conta nº 30172829, denominada Raintree Ltd., mantida no MTB-CBC-HUDSON BANK de Nova Iorque;

- que, diante do exposto, o contribuinte Francisco Fernandez Bernardez, CPF 033.320.198-13 foi regularmente intimado, por via postal, através do Termo de Início de Fiscalização lavrado em 15/12/2006, com ciência em 22/12/2006 (fls. 350), a comprovar com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em data e valor, a origem dos recursos movimentados no exterior no MTB-CBC-HUDSON UNITED BANK – HUB, a crédito da conta nº 030172829, cujos valores estão descritos nos Anexos ao Termo de Intimação (fls. 351);

- que em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, lavrado em 15/12/2006, foi apresentado, por Elvira Sanchez Pluchino, espanhola, viúva, aposentada, inscrita no CPF/MF sob nº 022.824.428-57, na pessoa representante legalmente autorizado (fls. 374), o documento datado de 18/01/2007 (fls. 373), onde a mesma esclarece que o Sr. Francisco Fernandez Bernardez, foi seu esposo e faleceu na data de 21 de março do ano de 2005, conforme faz prova com o incluso documento (fls. 375), Atestado de Óbito expedido pelo Registro Civil – República Argentina;

- que além dos esclarecimentos prestados pela viúva de Francisco Fernandez Bernardez, acima descritos, não foram apresentados outros esclarecimentos e documentos para a comprovação dos recursos movimentados no exterior, no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2003, no MTB-CBC-HUDSON UNIDET BANK – HUB, a crédito da conta nº 030172829 por Francisco Fernandez Bernardez, conforme solicitado no Termo de Início de Fiscalização;

- que tendo em vista os fatos acima descritos, como comprovação do óbito do fiscalizado Francisco Fernandez Bernardez em março de 2005, e considerando os termos ao art. 131, inciso II do Código Tributário Nacional, que trata da responsabilidade dos sucessores e a Declaração Inicial de Espólio do Exercício de 2006, apresentada em 18/04/2006 onde consta como inventariante a Sra. Elvira Sanchez Pluchino, CPF 022.824.428-57, o espólio de Francisco Fernandez Bernardez, foi regularmente intimado, por via postal, na pessoa da inventariante, Sra Elvira Sanchez Pluchino, CPF 022.824.428-57, com ciência em 01/03/2007, a comprovar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos coincidentes em data e valor, a origem dos recursos movimentados no exterior, no MTB-CBC-HUDSON UNITED BANK – HUB, a crédito da conta Raintree Ltd, nº 030172829, cujos valores constam dos Anexos ao Termo de Início de Fiscalização lavrado em 15/12/2006 com ciência em 22/12/2006 (fls. 351), tendo sido cientificado de que a não comprovação da origem dos recursos movimentados no exterior, no prazo e forma estabelecidos implicaria no lançamento de ofício do Imposto de Renda por Omissão de Rendimentos, conforme previsto no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996;

- que a análise da Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal dos Exercícios de 2003 e 2004 levou em conta como Origem dos Recursos os Rendimentos Omitidos provenientes de transferências a crédito da conta nº 030172829 no MTB-CDC-HUDSON UNITED BANK – HUB cuja origem dos recursos não foi com provada e como Aplicação de Recursos às transferências realizadas no exterior a Débito da conta nº 030172829 no MTB-CBC-HUDSON UNITED BANK – HUB. Efetuados os lançamentos que se fizeram necessários foi apurado Acréscimo Patrimonial a Descoberto nos valores de R\$ 77.491,95; R\$ 299.848,92 e R\$ 7.806,63, correspondentes aos meses de fevereiro e março do ano de 2002 e abril do ano de 2003, respectivamente.

Em sua peça impugnatória de fls. 427/454, apresentada, tempestivamente, em 22/05/2007, instruído pelos documentos de fls. 455/516 o espólio, através de sua representante legal, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que conforme ficou demonstrado 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 das as informações pedidas pelo fisco, esclarecendo que em suas respostas que desconhecia totalmente as acusações que o fisco fez;

- que a impossibilidade fática e jurídica da impugnante Elvira 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.”;

- que , quanto à ilegitimidade da parte, é de se dizer que o Auto de Infração não foi lavrado contra a pessoa jurídica Raintrec Ltd., mas sim contra a pessoa física do seu procurador falecido Francisco F. Bernardez, o qual somente possuía procuração da referida empresa e, aos olhos do fisco, movimentou valores sem prestar contas a este. A fazer tal escolha, ou seja, ao autuar a pessoa física do procurador e não a empresa, o fiscal autuante enquadrou a “responsabilidade tributária” do procurador no artigo 135 do CTN;

- que, neste processo administrativo, nenhuma importância tem o fato de tais documentos terem passado nas mãos de autoridades da polícia, da justiça ou da administração. O simples fato de “passar pelas mãos de algumas autoridades” não dá a determinado documento estrangeiro o apanágio de “validade”, porque, todo e qualquer documento lavrado em língua estrangeira deve, sempre, obedecer à legislação pátria, para, só assim, ser juntado ao processo. A tradução por tradutor público juramentado e a autenticação de cópias pela autoridade competente são requisitos mínimos e fundamentais para que o documento possa ser juntado ao processo e servir de indício ou prova;

- que em relação ao mérito, verifica-se que o Auto de Infração exige Imposto de Renda Pessoa Física referente aos anos-base de 2001 a 2004, por omissão de rendimentos, tendo em vista a existência de acréscimo patrimonial a descoberto e depósitos bancários de origem não comprovada. A impugnante demonstrará, a seguir, 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. Demonstrará, ainda, que não ocorreu o fato gerador e parte do crédito tributário exigido, referente ao período de 2001 e 2002, foi extinta pela decadência;

- que analisando-se o Auto de Infração e os Termos que os complementam, nota-se, nitidamente, que o fiscal autuante simplesmente relacionou, em demonstrativo de sua lavra, dólares que a seu ver, foram movimentados pelo Sr. Francisco Bernardcz, já falecido, para suas contas bancárias, localizadas no exterior. Tais valores foram considerados "omissão de receitas", por não ter a viúva do Sr. Francisco, ora impugnante, apresentado explicações convincentes acerca de tais operações de movimentação de valores. Não podendo a viúva explicar os atos do marido falecido, o fisco efetuou uma soma de todos os dólares depositados na conta da empresa Raintree, e, pronto, lavrou o Auto de Infração, exigindo imposto de renda pessoa física do falecido Francisco (Espólio);

- que não se provou o depósito e, muito menos, não se provou a titularidade, aliás, por não conseguir produzir tais provas, o fisco tentou transferir esse encargo à impugnante Elvira. Mas não teve sucesso e, por isso, deixou o presente procedimento sem qualquer fundamento fático e, sobretudo, legal, pois não há qualquer documento idôneo demonstrando a existência de depósito bancário e a prova da titularidade;

- que em relação a fatos geradores que o fisco alega terem ocorrido há mais de cinco anos antes da ciência do presente Auto de Infração (24/04/2007), já decorreu o prazo quinquenal de decadência, nos termos do Código Tributário Nacional.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo contribuinte a Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção de parte do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que, quanto à decadência, é de se dizer que não ocorrendo à homologação, o único prazo decadencial possível de se aplicar a tais casos, é aquele estabelecido no inciso I do art. 173, uma vez que algum prazo deve haver de forma a garantir a segurança jurídica;

- que no caso em análise, em se tratando, assim, de lançamento de ofício, o direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física expiraria, no caso em tela, em 01/01/2008, para o exercício de 2002 e em 01/01/2009 para o exercício de 2003. Tendo o fisco efetuado o lançamento em 24/04/2007, ainda não terminara o prazo decadencial;

- que uma vez positivada a norma legal, é dever da autoridade tributária aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou, ou promover quaisquer outras análises ou considerações sobre o tema. Dessa forma, o tratamento tributário dispensado ao contribuinte segue estritamente os preceitos legais pertinentes à espécie, os quais devem ser fielmente observados pela autoridade lançadora, cuja "atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional", conforme preceitua o artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional;

- que, quanto aos exames das alegadas ofensas praticadas à Constituição Federal, fadeca competência a esta autoridade administrativa para análise. Sobre o assunto resta claro a esta autoridade julgadora o posicionamento de que não cabe aos órgãos administrativos do Poder Executivo, mesmo aqueles responsáveis pelo julgamento de processos de cunho administrativo, a apreciação da arguição de inconstitucionalidade, por lhes fadecer competência para tanto, que constitui, sim, atribuição do Poder Judiciário;

- que a presente tributação da omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários pautou-se no art. 42 e parágrafos, da Lei nº 9.430, de 1996, que estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos;

- que não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de autuar a omissão do valor dos depósitos bancários recebidos. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da Legalidade que rege a administração Pública, cabendo ao agente, tão somente, a inquestionável observância do diploma legal aplicável ao caso em espécie;

- que, quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, é de se dizer que não houve impugnação quanto a essa infração, motivo pelo qual mantém-se o lançamento, nos exatos termos efetuados, por se tratar de matéria não impugnada, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997;

- que, quanto à multa de ofício, é de se dizer que, no caso em tela, tal multa não é exigível, por força do disposto no art. 23 da IN SRF nº 81, de 2001 (com fundamento legal no art. 49 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943), que estabeleceu que deve haver o lançamento de multa de mora a ser aplicada no caso da apuração de omissão de rendimentos do de cujus e que tal multa deve ser arcada pelo espólio.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

O prazo para efetuar o lançamento, no 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. ILEGITIMIDADE 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 INTRANSCEDÊNCIA E A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.

Há expressa previsão legal para a responsabilidade do espólio pelos tributos devidos pelo de cujus 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.

Lançamento Procedente em Parte.

Deste ato, a Presidência da Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II, recorre 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, após ser cientificada da decisão de Primeira Instância, em 24/06/2008, conforme Termos constantes às fls. 545/550, e, com ela não se conformando, a representante legal do espólio interpôs, em tempo hábil (23/07/2008), o recurso voluntário de fls. 561/587, no qual demonstra irresignação contra parte da decisão acima, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, relator

= QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO =

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise dos autos se constata que a decisão de Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação por apresentação tempestiva para, no mérito, deferi-la em parte determinando o cancelamento da multa de lançamento de ofício, sob o argumento de que constatado o falecimento não cabe multa punitiva, por falta de previsão legal.

Ora, vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

É de se ressaltar, que na sucessão da pessoa física o Código Tributário Nacional se ocupa dos itens II e III do art. 131. O Código define dois momentos nos quais a responsabilidade por sucessão da pessoa física se põe: até a partilha ou adjudicação, a responsabilidade é do espólio (relativamente aos tributos gerados até a data da abertura da sucessão, ou seja, a data do falecimento); após a partilha ou adjudicação, a responsabilidade, tanto por tributos gerados antes do falecimento como pelos gerados após, até a partilha ou adjudicação, é do cônjuge meeiro, dos herdeiros e dos legatários.

Assim, quando alguém falce, teoricamente seu patrimônio é imediatamente repassado para seus sucessores. Contudo, a formalização da transferência depende da instauração e conclusão do processo de inventário (ou arrolamento) que conduzirá a sentença de partilha (ou adjudicação). No lapso de tempo compreendido entre a abertura da sucessão (morte) e a prolação da sentença de partilha ou adjudicação, o espólio (conjunto de bens, direitos e obrigações deixados pelo falecido, conhecido na expressão jurídica *de cuius*), responde pessoalmente pelos tributos devidos pelo *de cuius*.

É óbvio, que somente após a sentença de partilha é que se pode aplicar a regra prevista no art. 131, II, do Código Tributário Nacional, uma vez que antes deste momento a responsabilidade recai sobre o espólio.

Como visto, a responsabilidade pelos tributos não recolhidos, verificados no lapso de tempo compreendido entre a abertura da sucessão (morte) e a prolação da sentença de partilha ou adjudicação, o espólio (conjunto de bens, direitos e obrigações deixados pelo

falecido, conhecido na expressão jurídica de *cujus*), responde pessoalmente pelos tributos devidos pelo *de cuius*. Entretanto, verifica-se que, no presente caso, a autoridade lançadora entendeu ser procedente a aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%. Multa esta que a autoridade julgadora de Primeira Instância cancelou.

Fico com a decisão da autoridade julgadora, pois não posso acompanhar a autoridade lançadora, pelas razões abaixo expostas.

Como se vê nos autos, o processo refere-se a lançamento contra o espólio de Francisco Fernandez Bernardez, falecido em 21 de março de 2005, muito antes do início desta fiscalização que ocorreu em 15 de dezembro de 2006.

Nota-se às fls. 475/482, que sobre o imposto apurado foi aplicada à multa de lançamento de ofício normal de 75%. Multa que tem caráter punitivo, conforme previsão contida no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ora, não há previsão legal, para que se efetue o lançamento de multa de ofício nos casos de lançamento contra o espólio ou quando há repasse de responsabilidade, por morte do contribuinte, sendo os herdeiros responsáveis apenas pelo imposto apurado, com a devida correção monetária, quando for o caso, e dos juros de mora, ou seja, descabida a aplicação de penalidade.

É neste sentido, que se tem manifestado a jurisprudência deste Tribunal Administrativo, conforme pode ser observado nos julgados abaixo:

MULTA DE OFÍCIO – A responsabilidade do sucessor cinge-se aos tributos não pagos pelo antecessor, não abrangendo as multas punitivas a teor do art. 133 do CTN (Ac. CSRF/01.2.207/97 a 2.211/97 – DO 15/10/97)

MULTA FISCAL – RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO – Não responde o sucessor pela multa de natureza fiscal que deva ser aplicada em razão de infração cometida pelo de cuius. Inteligência do art. 133 da Lei 5.172/66 (Ac. CSRF/01-1.328/92 – DO 10/01/95).

MULTA DE OFÍCIO - DESCABIMENTO - Descabe a aplicação a espólio, após a abertura de sucessão, da multa de ofício de 75% (Lei n 9.430/96, art. 44, I), sendo cabível a multa de 10% prevista no RIR/99, art. 23, § 1, c/c art. 964, I, b." (Ac. 102-45291).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Apurando-se, pela abertura da sucessão, que o de cuius apresentou declaração de rendimentos com omissão de rendimentos, a multa aplicável é a do artigo 11 do RIR/80, o qual não contraria o disposto no artigo 129 do CTN. O crédito não inteiramente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, inclusive quando o lançamento é feito contra o espólio (Ac 1º CC 104-5.678/86 – DO 16/05/88). (obs: o art. 11 do RIR/80 equivale ao § 1º, do art. 23, do RIR/99).

MULTA DE OFÍCIO - ESPÓLIO - Tendo em vista a previsão da Lei n.º 5.844, de 1943, o imposto apurado após a abertura da sucessão, mesmo quando relativo ao ganho de capital, somente está sujeito à multa de mora. Inteligência do art. 9º, c/c arts. 24 e 999, I, "c" do RIR, de 1994". (Ac. 104-17300 e 104-18810).

MULTA DE OFÍCIO – Não cabe multa de ofício, quando há repasse de responsabilidade, por morte do contribuinte, sendo os herdeiros responsáveis apenas pelo imposto apurado, com a devida correção monetária e juros de mora, descabida a aplicação de penalidade (Ac. 1º CC 106-4.182/92 – DO 15/06/92).

MULTA DE OFÍCIO (Ex. 85/6) -- Nos termos do art. 133 do CTN, o sucessor só responde pelo tributo devido pelo sucedido, descabendo a cobrança de multa de ofício, pois a penalidade não se transmite (Ac. 1º CC 106-8.581).

MULTA - Não se nega que o espólio responde pelos tributos do de cujus, mas tão-só por tributos. Na exigência não se acresce a multa imposta ao falecido, porque sua natureza jurídica não é a de tributo, e, sim, de penalidade imposta pelo descumprimento da obrigação principal. Sob uma interpretação restritiva da lei, a acepção de tributo, como figura o termo no inciso III do art. 131 do CTN não alcança as multas impostas ao de cujus, mas exclusivamente os tributos por ele devidos. Não é admissível sanção aos descendentes uma vez que responderiam por comportamento ilícito alheio. O apenamento representaria, no caso, violação do princípio da pessoalidade da pena, sendo descabida, pois, a cobrança da multa. Recurso parcialmente provido. (Ac 203-07611, 203-07299).

ESPÓLIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro são responsáveis pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha, limitada a responsabilidade ao montante do quinhão ou da meação, entretanto, nestes casos, não cabe o lançamento de multa de ofício, sendo os herdeiros responsáveis apenas pelo imposto apurado, com a devida correção monetária, quando for o caso, e dos juros de mora, descabida a aplicação de penalidade.” (Ac 104-18883).

A legislação de regência a época dos fatos sintetizada no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, se manifesta da seguinte forma:

Art. 23 - São pessoalmente responsáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 50, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 131), incisos II e III):

I – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação;

II – o espólio, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

§ 1º Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração para os exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido da correção monetária e da multa

de mora prevista no art. 964, I, "b", observado, quando for o caso, o disposto no art. 874 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49).

§ 2º - Apurada a falta de recolhimento do imposto devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, será ele exigido do espólio, acrescido de juros moratórios e da multa prevista no art. 950, observado, quando for o caso, o disposto no art. 874

§ 3º Os créditos tributários, notificados ao de cujus antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores, observado o disposto no inciso I.

(...).

Art. 964 – Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I – multa de mora

(...).

b) de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do § 1º do art. 23 (Decreto-lei nº 5.844, 1943, art. 49).

Portanto, a responsabilidade tributária dos herdeiros e cônjuge meeiro alcança o tributo cujo fato gerador tenha ocorrido até a data da partilha ou adjudicação, evidentemente excluída a penalidade (multa de lançamento de ofício) e na proporção do que lhes coube na partilha e no limite do montante herdado.

Na ocorrência de evento da espécie, o art. 1.784 do Código Civil Novo (Lei 10.406, de 2002) estabelece que, “aberta à sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”.

Sobre a matéria, Maria Helena Diniz, in Código Civil Anotado, 5ª edição atualizada, 1999, Editora Saraiva, pág. 1001, leciona que “no instante da morte do de cujus abre-se à sucessão, transmitindo-se, sem solução de continuidade, a propriedade e a posse dos bens do falecido aos seus herdeiros sucessíveis, legítimos ou testamentários, que estejam vivos naquele momento, independentemente de qualquer ato”.

Em face do exposto, verifica-se que a multa aplicável ao espólio, a época da ocorrência dos fatos, é a de mora de 10% (dez por cento), prevista na letra “b”, do inc. I, do art. 964, do RIR/99, sendo descabida a penalidade estabelecida no inc. I ou II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma, na sua linha de raciocínio, deu correta solução à demanda, nesta parte, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGOU provimento.

QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO =

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

A matéria em discussão neste colegiado administrativo, após os ajustes realizados pela decisão de Primeira Instância, se restringe às preliminares de decadência e nulidade do lançamento e, no mérito, à irregularidade de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas correntes, mantidas nas instituições financeiras, em relação aos quais a representante legal do espólio, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, bem como sobre acréscimo patrimonial a descoberto.

Inconformada, em virtude de não ter logrado êxito total na instância inicial, a representante legal do espólio, apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância arguindo, em síntese, as mesmas razões da peça impugnatória.

Assim, a pedra angular da questão fiscal de mérito trazida à apreciação desta Turma de Julgamento, se resume, como ficou consignado, anteriormente, à omissão de rendimentos em razão de depósitos bancários cuja origem não foi justificada (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996) e acréscimo patrimonial a descoberto. Por outro lado, existe, ainda, as questões preliminares de decadência e de nulidades do lançamento por cerceamento do direito de defesa e ilegalidade na falta de observância à Lei Complementar 105, de 2001.

Em razão da decisão de mérito favorável ao provimento do recurso voluntário, deixo de analisar as preliminares argüidas.

Quanto à matéria de mérito, no que diz respeito à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não foi justificada, não tenho dúvidas, que somente o titular de direito ou de fato estaria, em princípio, apto a comprovar estas origens, recorrendo a seus assentamentos e respectivos documentos, poderia colher e fornecer os comprovantes relativos às operações ou negócios particulares de que participou e que deram origem aos recursos utilizados nos depósitos bancários efetuados e questionados pelo fisco. Essa é a prática que a jurisprudência administrativa testemunha. Pois como se sabe, desde remotíssima data tem-se entendido que a intimação deve ser feita ao próprio titular da conta bancária, seja quanto à apresentação de documentação hábil e idônea seja quanto à origem dos recursos questionados.

Com efeito, qualquer procedimento fiscal digno do nome há de estar suficientemente instruído para possibilitar ampla defesa do contribuinte contra quem for instaurado. No caso, os elementos de prova, informações, etc., necessários e suficientes para embasar o lançamento contra o titular, de fato ou de direito, da conta bancária questionada estão nos autos.

Não tenho dúvidas de que a comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação harmoniosa entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor,

não sendo possível à comprovação de forma genérica com indicação de uma receita ou rendimento em um determinado documento a comprovar vários créditos em conta.

Em outras palavras, esta comprovação deverá ser feita pelo titular de direito ou de fato com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada à origem de cada depósito individualmente, não servindo, a princípio, como comprovação de origem de depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já tributados, se não for comprovado a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados.

É fato, como já foi dito no voto do recurso de ofício, que o espólio não só responde pelos tributos relativamente aos bens deixados e pelos que se vencem até a partilha, mas também pelos do *de cuius* antes da abertura da sucessão. Contudo, muito embora utilize o mesmo CPF, o espólio não se confunde com o *de cuius*. São entidades diferentes, valendo lembrar que a Instrução Normativa SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, assim conceitua o termo espólio: *considera-se espólio o conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa falecida.*

Todavia, o dever do ofício nos arrasta, no sentido de que se restabeleça a justiça fiscal de que, nestes autos, está carente, não só por culpa da autoridade lançadora e sim pela situação peculiar estabelecida nestes autos.

Ora, é fato inquestionável que na data do início da fiscalização o Sr. Francisco F. Bernardes era falecido, tanto é que a lavratura do Auto de Infração se deu contra o espólio.

Da leitura do texto legal (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), depreende-se que quem se encontra obrigado a comprovar a origem dos depósitos bancários efetuados é o titular da conta-corrente. Assim, a responsabilidade pela comprovação da origem dos recursos, para efeito do disposto na legislação de regência, 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.

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 cuius*, a não ser que os depósitos se referissem a período posterior à data da abertura da sucessão. Ou seja, após o óbito. Aí 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 nº 9.430, de 1996 para que se caracterize a presunção legal.

É inquestionável, que a melhor interpretação para a aplicação do estabelecido na norma legal (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), é no sentido de que se faz necessária a intimação do titular (se a conta for individual) ou dos titulares das contas de depósito ou de investimento (se a conta for conjunta) para que comprovem a origem dos depósitos bancários identificados.

Ora, uma vez que o espólio não é titular das contas bancárias, nem tampouco o responsável pela movimentação no período fiscalizado, não poderia o agente fiscal ter-lhe atuado pela infração em questão, pois não tem o poder discricionário para agir em desacordo com a lei, sob pena de macular o lançamento.

Não restam dúvidas, que a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados é uma presunção legal. No entanto, para que se valide a presunção de omissão de rendimentos, o lançamento deve-se conformar aos moldes da lei. Reza o caput do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, que a omissão de rendimentos se caracteriza quando o titular da conta, regularmente intimado, não comprova a origem dos recursos depositados. Logo, é óbvio, que no caso de conta-corrente cujo titular já faleceu não possível se completar a previsão na norma legal de regência.

Quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado através do “Fluxo Financeiro” de entradas e saídas de recursos, apurado através do Demonstrativo da Variação Patrimonial de fls. 512/514, é de se dizer que da análise dos autos do processo se verifica que a autoridade lançadora constatou, no seu entendimento, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro, que o contribuinte apresentou, durante alguns meses dos anos-calendário de 2002 e 2003, saldos negativos, representando, no seu entender, presunção de omissão de rendimentos, já que, a princípio, consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Não há dúvidas nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter entendido, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava “um acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal”, ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Sobre o “acrécimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo” cabe tecer algumas considerações.

Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período, ou seja, na acepção do termo “acrécimo patrimonial”. Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete 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 (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Diz a norma legal que rege o assunto:

Lei n.º 7.713, de 1988:

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.

Lei n.º 8.134, de 1990:

Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda

na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

(...).

Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Lei n.º 8.021, de 1990:

Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

Como se depreende da legislação, anteriormente citada, o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei n.º 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei n.º

8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro ("fluxo de caixa") do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, tributados de ofício, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Porém, no presente lançamento, não é isso que se constata. A autoridade lançadora simplesmente se baseou nas entradas e saídas registradas em conta bancária. A mistura de depósitos bancários na apuração de acréscimo patrimonial desvirtua totalmente o

objetivo do “fluxo financeiro”, que é para verificar se o contribuinte está aplicando ou consumindo mais do que tem de origem em recursos já tributados, não tributáveis ou isentos.

Ora, nota-se, no levantamento de acréscimo patrimonial a descoberto, que a autoridade lançadora considerou, tão somente, como origens os depósitos bancários e como dispêndios os repasses bancários. Este procedimento é incorreto, já que para os depósitos bancários existe uma legislação específica demonstrando a sua forma de tributar (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), não é razoável misturar depósitos bancários como sendo origem (entradas) no demonstrativo de acréscimo patrimonial e como dispêndios (saídas) os repasses bancários. O que é possível de se fazer é tributar de ofício os depósitos bancários cuja origem não foi justificada e considerar os valores tributados de ofício no demonstrativo de apuração de acréscimo patrimonial como sendo origens de recursos passíveis de justificar acréscimo patrimonial a descoberto. A outra forma possível de apuração é considerar os débitos (gastos - saídas das contas bancárias) como sendo dispêndios, desde que fique comprovado a efetiva aplicação ou gasto do contribuinte, já que para efetuar estes gastos o contribuinte deverá demonstrar que tem lastro suficiente oriundos em rendimentos, retornos de investimentos, empréstimos ou doações (já tributados, tributados de ofício, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não.

Ora, quando a autoridade lançadora promove o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos (apuração de acréscimo patrimonial a descoberto) deve considerar, em seu levantamento, todos os ingressos de recursos (entradas) e todos os dispêndios (saídas). A lei somente autoriza a presunção de omissão de rendimentos nos casos em que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda disponível (tributada, não tributável ou tributada exclusivamente na fonte).

Assim, quando for o caso, devem ser considerados, na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, todos os rendimentos auferidos pelo contribuinte (tributados, isentos e não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte), abrangendo os declarados e os lançados de ofício pela autoridade lançadora. Ademais, a inclusão, no fluxo financeiro para apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, tão somente, de depósitos bancários (como origens) e repasses bancários (como dispêndios) descaracteriza a metodologia de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto (presunção de omissão de rendimentos), tendo em vista, que para os casos da existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos, existe a imposição de tributação específica (art. 42 da Lei nº 9.430/96), e que deve prevalecer nestes casos.

Neste linha de pensamento, concluo que o lançamento, neste item, não foi realizado dentro dos parâmetros legais, portanto, da mesma forma, deve ser excluído da exigência tributária.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao recurso voluntário.


NELSON MALLMANN



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 19515.000984/2007-31
Recurso nº: 174.377

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2202-00.385.

Brasília/DF, 17 MAR 2010

EVELINE COELHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com Ciência
- Com Recurso Especial
- Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional