



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

Processo n° 19515.001304/2002-92
Recurso n° 162.826 Voluntário
Acórdão n° 3402-00.044 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2009
Matéria IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente MARIA ANNA BELLI (ESPÓLIO)
Recorrida 3ªTURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

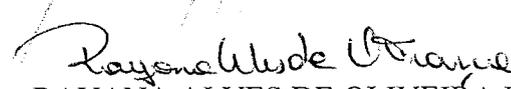
DEPÓSITO BANCÁRIO - FALECIMENTO DO CONTRIBUINTE NO CURSO DO PROCESSO - OBRIGAÇÃO PERSONALÍSSIMA - Considerando que a presunção estabelecida no artigo 42 da Lei 9.430 de 1.996 tem natureza personalíssima e admite prova em contrário, a obrigação decorrente recai exclusivamente sobre o titular dos depósitos bancários objeto da autuação. Na hipótese de falecimento do autuado no curso do processo administrativo, o auto de infração se torna nulo posto que o crédito tributário não estava definitivamente constituído e nesta situação não cabe atribuir a terceiros sucessores a obrigação de afastar a presunção de natureza personalíssima.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.


NELSON MALLMANN - Presidente


RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA - Relatora

FORMALIZADO EM: 27 OUT 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Heloísa Guarita Souza, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior, Gustavo Lian Haddad, Amarylles Reinaldi e Henriques Resende (Suplente convocada) e Nelson Mallmann (Presidente).



Res

Relatório

Contra o espólio de Maria Anna Belli, foi lavrado Auto de Infração (fls. 93/99), para exigir crédito tributário de IRPF, no montante de R\$205.066,86, dos quais R\$88.094,71 referem-se a imposto, R\$66.071,03 a multa de ofício de 75% e R\$ 50.091,12 a juros de mora calculados até 30/09/2002, originado da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, no ano-calendário de 1998.

Em 29/03/2001 (“AR, fls. 19”), a contribuinte foi intimada, pelo Termo de Início de Fiscalização a apresentar extrato bancário, bem como comprovar, mediante apresentação de documentação hábil, a origem dos recursos depositados na conta bancária do Banco Itaú, cuja movimentação financeira foi de R\$2.256.376,89. Subsequentemente, foram emitidos vários Termos de Ciência de Continuação de Procedimento Fiscal e (fls.15/30).

Em 22/05/2001, a contrinuinte, através do seu procurador, apresentou cópia dos extratos bancários de sua conta no Itaú, referente ao ano calendário de 2008 (fls.54/91).Consta ainda dos autos, a certidao de óbito da contribuinte, falecida em 15/05/2002 (fls.92)

Em 24/06/2002, foi emitido Termo de Intimação Fiscal para Paulo Belli, filho da contribuinte, para apresentar Termo de Abertura de inventário e Termo de inventariamente referente aos bens deixados por óbito de Maria Anna Belli, CPF n. 182.667.478-06. O recebimento deste termo foi em em 27/06/2006 (“AR” fls.32).

Em 13/08/2002, foi emitdo outro Termo de Intimação Fiscal para Paulo Belli, que foi recebido em 15/08/2002 (“AR”fls.37), no qual o alerta da responsabilidiae pessoal do espólio e sucessores, nos temos do art.50 doDecreto Lei n.5.844/50 e art.131, I, II da Lei 5.172/66.

Em 23/09/2002, foi solicitado ao Sr. Paulo Belli, na qualidade de sucessor da contribuinte Maria Anna Belli, a apresentar documentação hábil e idônea que comprovesse a origem dos recursos depositados na conta bancária da contribuinte no Banco Itaú, conforme detalhado na planilha anexada, no total de depósitos, em dinheiro e cheques, de R\$336.053,52

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do auto de infração em 24/10/2002 e inconformado com o lançamento, o Sr. Paulo Betti, na qualidade de filho da contribuinte ANA MARIA BELLI, apresentou, tempestivamente, impugnação (fls.102/115) acompanhada de documentos (fls.116/204), cujos principais argumentos estão sintetizados pelo relatório do Acórdão de primeira instância, o qual adoto, nesta parte (fl.208):

3.1. Os dispositivos legais que fundamentam a autuação nunca foram do conhecimento da autuada.

3.2. Os recursos depositados provinham da ajuda que a autuada prestava a suas “afilhadas” (meretrizes) para administrar suas pequenas economias, ao que denomina “Banco das Putas”.



3.3. Foi inspirado no “Banco das Putas”, que o Governador Cristóvam Buarque determinou a criação do “Banco do Povo”, denominação esta que evitou atrito com a Igreja. E foi da experiência de se conceder empréstimos a quem mantivesse os filhos na escola que nasceu o “bolsa família”, criado por Cristóvam Buarque, adotado pelo PT e implantado no Governo Fernando Henrique.

3.4. Os documentos anexados demonstram não serem da propriedade da autuada os recursos depositados em sua conta-corrente. Não houve no período qualquer evolução do patrimônio pessoal da autuada.

3.5. Requer o depoimento pessoal das seguintes pessoas: (i) Deputado Campos Machado, (ii) Carlos Massa – o popular “Ratinho” –, (iii) Jornalista e Teatrólogo Gerald Thomas, (iv) Professor da Universidade Federal de Brasília Luiz Fernando Victor, (v) o Governador do Estado do Espírito Santo Albuíno Azevedo, (vi) o Governador de Brasília Cristóvam Buarque; com o fito de comprovar os fatos narrados.

3.6. A lei determina que a sonegação deve ser comprovada e não presumida. O ônus da prova não pode ser invertido contra o particular.

3.7. Os fatos narrados são públicos e notórios e, portanto, não precisam ser provados.”

DA DECISÃO DA DRF

Após analisar a matéria, os Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, acordaram, por unanimidade de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/SPO nº 17-17.228, de 15/01/2007 (fls. 207/210), em decisão assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

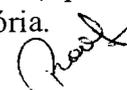
Exercício: 1999

DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Com o advento da Lei 9.430/96, a presunção de omissão de rendimentos calcada em depósitos bancários adquiriu status legal. Para infirmá-la, há que o particular apresentar documentação específica a cada depósito.”

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

O filho da contribuinte foi cientificado dessa decisão em 25/06/2007, (“AR”fl. 231-verso) e, com ela não se conformando, interpôs, juntamente com o inventariante, Sr. Marcelo Testi Belli, na data de 25/07/2007, o Recurso Voluntário (fls. 219/228), no qual, utilizando de referencia a filosofia e expressões em latim, alegam em suma, que a autoridade a quo não apreciou devidamente as provas apresentadas na peça impugnatória.



Voto

Conselheira RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA, Relatora

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

Não há argüição de preliminar.

Antes mesmo de adentrar a análise do mérito e das provas apresentadas, valho-me do entendimento pacífico desta Câmara de que 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.

É assente o entendimento neste Conselho que a Lei 9.430/96, através do seu art.42, criou um novo regime jurídico para tributação de omissão de rendimentos com base em operações bancárias, ao dispor:

“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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.8.97)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na



tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5o Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6o Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)”

É verdade que esta norma criou a possibilidade do lançamento com base em depósitos e investimentos que não possuem origem comprovada. No entanto, antes de criar o crédito tributário, o fisco tem o dever de intimar o contribuinte para que comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Sendo portanto imprescindível a intimação do contribuinte para que se este não apresente prova, se presuma a omissão de rendimentos.

Estamos portanto diante de uma presunção legal relativa (*juris tantum*), ou seja, que aceita prova em contrário. Assim sendo, cabe ao contribuinte comprovar a origem dos depósitos fiscalizados. Caso os documentos não sejam suficientes deve o poder público realizar o lançamento com base na omissão de receitas.

Assim, existe um procedimento a ser observado pelas autoridades fiscalizadoras, que deve intimar o contribuinte para comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. A imputação da omissão não é realizada apenas com base nos extratos bancários. O direito de defesa do contribuinte deve ser respeitado, e este deve exercê-lo no momento conveniente, ou seja, quando intimado para justificar a discrepância entre sua renda e sua movimentação bancária.

No entanto, no caso em tela, me pergunto como a contribuinte poderia ter exercido o seu direito de defesa, se já havia falecido?

Conforme se depreende dos autos, sequer foi a contribuinte que apresentou os extratos de sua conta corrente, isto foi feito por seu filho, pois a mesma já havia falecido. Se a dificuldade de comprovar individualmente a origem dos recursos depositados em conta corrente já é grande pelo próprios titulares das contas, torna-se portanto impossível para seus sucessores.

Entende-se portanto que o dever de comprovar a origem dos recursos depositados em conta corrente de titularidade do contribuinte é personalíssimo, não se podendo cogitar a transmissão da obrigação aos sucessores do titular desse dever, uma vez que as obrigações destes não se confundem com a do “de cujus”.

Rex

Neste sentido, me valho do entendimento da nobre colega Conselheira Heloisa Guarita, que com maestria analisou no Acórdão nº 104-22.290, proferido em 28/03/2007, situação análoga, o qual aqui transcrevo por tão bem representar meu entendimento sobre a questão:

“É certo que o espólio responde pelas dívidas do “de cujus”, sendo a inventariante eleita como a responsável tributária (artigos 131, III, do CTN).

É certo, também, que essa responsabilidade alberga os créditos tributários já definitivamente constituídos, os em curso de constituição na data do evento motivador da responsabilidade (no caso, morte), e aqueles atos constituídos posteriormente ao evento motivador da responsabilidade (no caso, morte), desde que relativos à obrigação tributária surgida até a data daquele mesmo evento(morte), nos termos do artigo 129, do CTN.

Porém, o crédito tributário objeto do presente lançamento tem por fundamento legal o artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, que tem em seu núcleo uma obrigação não só de caráter pessoal, como personalíssima, dirigida ao contribuinte, que não pode ser transferida ao responsável tributário.

(...)

Ora, se é faticamente impossível intimar o titular da conta bancária para comprovar a origem dos depósitos bancários, porque falecido, não há como materializar a hipótese de incidência tributária prevista no artigo 42, supra-transcrito, tendo em vista o princípio da legalidade tributária. Caso contrário, estar-se-á transformando uma presunção relativa em presunção absoluta, ao se tomar a totalidade dos depósitos como não comprovados.

Sob outra ótica, estar-se-á violando o princípio da legalidade ao se dirigir a intimação –elemento essencial da norma jurídico-tributária do artigo 42 – para a inventariante, já que ela não se confunde com o “de cujus”.

A responsabilidade tributária por sucessão somente estaria presente, mesmo considerando que os fatos motivadores da autuação são anteriores ao falecimento do contribuinte, se fosse material e autonomamente possível a aplicação da regra legal embasadora do lançamento, o que não acontece, em função das características essenciais do artigo 42, já destacadas. Isto é, se a obrigação tributária decorrente do comando do artigo 42 é de nascimento impossível – pela impossibilidade de intimação do titular da conta bancária –nem mesmo há de se cogitar na hipótese de responsabilidade tributária uma vez que ela é dependente de uma obrigação tributária pré-constituída, inexistente no caso concreto. Com isto quer-se dizer que o instituto da responsabilidade tributária não é autônomo, mas pressupõe a existência de uma obrigação tributária pré-constituída (independentemente da sua formalização ou declaração pelo lançamento) e cujo cumprimento não foi

Raf

honrado pelo contribuinte, por qualquer uma das situações previstas no Código Tributário Nacional.

Sobre esse caráter de “norma secundária” da responsabilidade tributária, vale dizer, de dependente da norma principal, que institui a obrigação tributária, MISABEL ABREU MACHADO DERZI, atualizando a obra “Direito Tributário Brasileiro”, de Aliomar Baleeiro, ensina de forma clara e didática:

“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).” (Editora Forense, 11ª Edição, 1999, Rio de Janeiro, pág. 724 – **negritos e sublinhados** nossos, outros destaques do original.)

Logo, a partir do momento em que o titular das contas bancárias autuadas não foi intimado para comprovar a origem dos respectivos depósitos, não se materializou o comando normativo da obrigação tributária básica ou matriz (delineada no artigo 42, da Lei nº 9.430/96), o que, conseqüentemente, não deu ensejo ao surgimento da norma secundária, relativa à responsabilidade tributária por sucessão.

Assim, resta evidente 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 dessa autuação.

A propósito, ressalto que as diversas decisões desse 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, como visto, difere do caso concreto. A título de exemplo, destaco:

“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



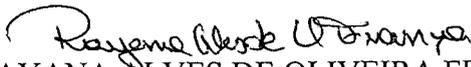
*negado.” (Acórdão nº 106-14828, de 10.08.2005, Relator Cons.
José Carlos da Matta Rivitti – grifos nossos)”*

Assim como no caso em tela não foi dado a titular da conta a possibilidade de comprovar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, por ter a mesmo falecido durante o processo de fiscalização e tendo o auto de infração sido lavrado após este fato, não há como persistir o lançamento por total afronte a determinação da presunção relativa prevista no art.42, Lei 9.430/96, que permite, a qualquer tempo durante o processo administrativo, prova em contrário. Este direito não pode ser devidamente exercido pela contribuinte por ter a mesma falecido antes de finalizada a fiscalização.

Mesmo não tendo sido argüida esta questão no recurso, o processo administrativo busca a verdade material e o devido processo legal, dos processos sob sua análise, sendo portanto esta questão essencial para o deslinde da matéria em apreço, a mesma não pode ser afastada.

Ante ao exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 05 de março de 2009


RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA - Relatora



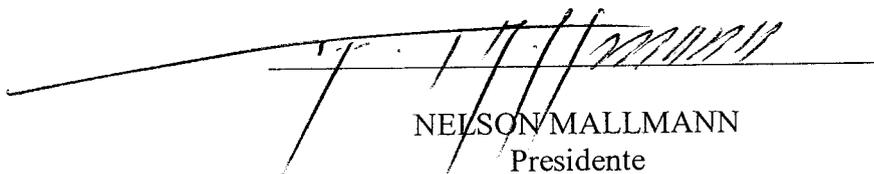
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 19515.001304/2002-92
Recurso nº: 162.826

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 3402-00.044.

Brasília, 27 OUT 2009


NELSON MALLMANN
Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

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

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional