



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

Processo nº 19515.003594/2003-90
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.573 – 2ª Turma
Sessão de 29 de janeiro de 2015
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CAREN RUTH HAMOVI (ESPÓLIO)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

A divergência interpretativa somente resta caracterizada quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas. Não há que se falar em divergência jurisprudencial, quando os acórdãos recorrido e paradigma não guardam a necessária similitude fática.

Recurso Especial do Procurador Não Conhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso.

(assinado digitalmente)

CARLOS ROBERTO FREITAS BARRETO- Presidente.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 03/02/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Eduardo

de Souza Leão (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (suplente convocada).

Relatório

Em sessão plenária de 03/12/2009, foi julgado o Recurso Voluntário nº 164.088, prolatando-se o Acórdão nº 2201-00.489 (fls. 272/273), assim ementado:

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

Exercício: 1999

IRPF - DEPÓSITO BANCÁRIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA -

ESPÓLIO - A obrigação de comprovar a origem dos depósitos bancários, para efeito do disposto no artigo 42, da Lei nº. 9.430, de 1996, é do(s) titular(es) da conta-corrente e tem natureza personalíssima. Não há como imputar ao espólio ou aos sucessores a obrigação de comprovar depósitos feitos à época em que o contribuinte - único titular das contas-correntes - era vivo.

Recurso provido”

Cientificada do acórdão em 14/06/2010 (fls. 274), a Fazenda Nacional interpôs, na mesma data, o Recurso Especial de fls. 277 a 289, com fundamento no art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando rediscutir as seguintes matérias:

- nulidade do acórdão recorrido, tendo em vista a ocorrência de preclusão (item III – fls. 282); e

- validade do lançamento, no caso de intimação ao espólio, na pessoa do Inventariante, para comprovar as origens de depósitos em contas bancárias relativas a períodos anteriores à abertura da sucessão (item II – fls. 279 a 281).

Entretanto, conforme o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial nº 2202-00.065, de 25/01/2011 (fls. 292/293), foi analisada apenas a segunda matéria, dando-se seguimento ao recurso.

Na Câmara Superior de Recursos Fiscais, o apelo foi incluído na pauta de julgamento de 17/09/2014, oportunidade em que o lapso foi detectado. Assim, o processo foi retirado de pauta por despacho, para retorno à Câmara de origem, para complementação do Exame de Admissibilidade.

Quando da complementação do exame de admissibilidade do Recurso Especial, foi dado seguimento parcial ao apelo, admitindo-se à rediscussão somente a segunda matéria (fls. 442 a 446).

No apelo, quanto à matéria que obteve seguimento, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/02/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 03/0

2/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por CARLOS ALBERTO FREITA

S BARRETO

Impresso em 25/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- reza o art. 121 do CTN:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

- conclui-se, portanto, que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica obrigada por lei ao cumprimento da prestação tributária principal, esteja ou não em relação direta e pessoal com a situação que constitua o fato gerador (cita doutrina de Sacha Calmon);

- a responsabilidade tributária é o fenômeno segundo o qual um terceiro que não tenha relação direta e pessoal com o fato imponible gerador da obrigação principal, está obrigado, em caráter supletivo ou não, em sua totalidade ou parcialmente, ao pagamento ou cumprimento da obrigação;

- note-se que apesar de não ter relação íntima com a conduta descrita na norma tributária impositiva da obrigação principal, para ser responsável é necessária a existência de algum liame entre o sujeito responsável e o fato imponible, ou seja, a lei não pode eleger qualquer pessoa como responsável tributário, mas somente pessoa que, não tendo relação direta e pessoal, possua algum tipo de vínculo com a pessoa do contribuinte ou a situação descrita como fato gerador da obrigação.

- sobre a responsabilidade dos sucessores, o CTN assim disciplinou:

‘Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

(...)

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

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

- a lei determina que é responsável tributário o sucessor pelos tributos devidos pelo contribuinte até a data do respectivo ato que importe em sucessão;

- vale salientar que o art. 129 do CTN, inobstante a confusa redação, esclarece ser relevante para a sucessão a data da ocorrência do fato imponible que, ainda que haja lançamento posterior, deverá ter ocorrido antes do ato de sucessão;

- no caso em tela, sabe-se que a conta-corrente, na qual foram realizados os depósitos de origem não comprovada, pertencia a Elsa Maria Badotti (SIC);

- Com a abertura da sucessão, a responsabilidade passou para o espólio, portanto a este pertence a conta-corrente motivadora do auto de infração;

- segundo o art. 42 da Lei nº 9.430/96:

"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." (Grifos acrescidos)

- quando a lei menciona "titular, pessoa física ou jurídica", quer contemplar todos aqueles que podem ocupar o pólo passivo da relação jurídico-tributária e o espólio, como já evidenciado, pode ocupar essa posição passiva de titularidade, pois assim a lei determinou;

- portanto, sendo o inventariante o representante legal do espólio, cabe-lhe o ônus da comprovação da origem de depósitos efetuados pelo *de cujus*, antes de seu falecimento;

- da análise dos autos, verifica-se que o inventariante foi intimado a comprovar a origem dos depósitos na conta-corrente de titularidade do espólio, no entanto, como não conseguiu comprová-los, a presunção legal de omissão de rendimentos corretamente se concretizou;

- sendo a titularidade da conta-corrente do espólio, representado nos autos pelo seu inventariante, a arguição de desconhecimento dos atos praticados pelo *de cujus* não tem o condão de desvincular o espólio como sujeito passivo da obrigação principal do fato gerador, uma vez que as condições e os limites da norma instituidora da obrigação tributária foram observados;

- como muito bem salientado pelo acórdão paradigma, conforme transcrição supra, de fato, é difícil para o espólio fazer certas provas quanto às operações do "*de cujus*", mas a legislação tributária não exceceu a comprovação por parte do espólio, razão pela qual não cabe a este colegiado fazê-lo;

- desse modo, demonstrada a responsabilidade tributária do espólio no que tange à obrigação de efetuar a comprovação da origem dos valores depositados, nos termos consignados no art. 42 da Lei nº 9.430/96, deve ser mantida a autuação, merecendo reforma o presente julgado.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o recurso.

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial e do despacho que lhe deu seguimento em 03/11/2011 (fls. 295), o representante da Contribuinte ofereceu, em 11/11/2011, as Contrarrazões de fls. 313 a 433, argumentando, em síntese:

- preliminarmente, o acórdão indicado como paradigma poderia ser utilizado como tal, pois trata de situação fática diversa daquela retratada no acórdão recorrido;

- no mérito, são reiterados os fundamentos do acórdão recorrido, reforçados por colação ed jurisprudência do CARF.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir sobre o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

Preliminarmente, o representante da Contribuinte alega que o paradigma indicado não guarda identidade fática com o recorrido.

Trata-se de discussão acerca da possibilidade de exigir-se do Inventariante a comprovação da origem dos depósitos bancários efetuados nas contas-correntes do *de cujus*, em procedimento fiscal iniciado após o falecimento.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 154 a 170, no caso do acórdão recorrido o óbito ocorreu em 20/02/2001 e a ação fiscal foi iniciada em 29/03/2001, com ciência do Auto de Infração em 02/10/2003. A autuação abrangeu depósitos efetuados no ano-calendário de 1998 em duas contas na Agência 0428 do Banco Itaú, a saber:

- conta-corrente nº 38.199-0 (demonstrativo de fls. a 156 a 168);
- conta-corrente conjunta com o Inventariante nº 44.422-8 (demonstrativo de fls. 169/170).

Assim, do total de depósitos objeto da autuação, de R\$ 1.328.856,32, apenas o valor de R\$ 17.039,12 dizia respeito à conta-conjunta, atribuindo-se 50% para cada um dos co-titulares. Confira-se:

“Ilícito: - Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários ou créditos não comprovados no valor total de R\$ 1.328.856,32.”

Esclarecemos que os valores dos depósitos totalizando R\$ 17.039,12 oriundos da c/c. 44.422-8, mantida em conjunto com Mayer Moise Barzilai foram tributados à proporção de 50% para cada titular, em razão do art. 58 da Lei 10.637/02, que acrescentou os parágrafos 3º e 6º ao artigo 42 da Lei 9.430/96.”

Ainda conforme o Termo de Verificação Fiscal, no ano-calendário objeto da autuação a Contribuinte falecida apresentara declaração de isento:

“O presente procedimento foi instaurado tendo por base as informações relativas à movimentação financeira do contribuinte, sujeita à incidência da CPMF, prestadas à Secretaria da Receita Federal, pelas instituições financeiras, de acordo com o Art.11, § 2º, da Lei 9.311, de 24.10.96.

Estas informações foram confrontadas com os dados constantes da Declaração de Rendimentos do contribuinte, relativamente ao ano-calendário de 1998.

No presente caso, o contribuinte apresentou Declaração IRPF como ISENTO para o referido ano-calendário, porém a instituição financeira Banco Itaú S/A informou para este ano um valor de movimentação bancária de R\$ 21.537.951,78, sendo o valor posteriormente retificado pelo próprio banco para R\$ 2.764.474,90, conforme consta em nosso Sistema SIGA PF.”

Esclareça-se que a Declaração de Ajuste Anual em nome do Inventariante e apresentada em conjunto com a Contribuinte falecida é relativa ao ano-calendário de 1999 (fls. 183/184).

Quanto ao paradigma – Acórdão nº 102-47.643 - a Fazenda Nacional colaciona os seguintes trechos, relativos à matéria suscitada:

Ementa

“(…)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ESPÓLIO - COMPROVAÇÕES

- Para efeitos tributários, ao espólio, exceto quanto à responsabilidade tributária, se aplicam as mesmas normas a que se sujeitam as pessoas físicas. Cumpre ao inventariante efetuar as comprovações exigidas pelo fisco que caberiam ao de cujus, antes do transcurso do prazo decadencial, mormente quando apresentavam declaração de IRPF em conjunto.

(…)” (destaques da Recorrente)

Voto

“No mérito, argumentou que no caso de espólio não pode se exigir da inventariante que, a posteriori, comprove a movimentação bancária do 'de cujus', não existindo nenhum ato obrigatório desse proceder, pois tal movimentação é pessoal e pessoal é essa prova. Ademais, estando ausente o responsável direto pela prática dos atos que se pretende provar, impossível se torna a produção probatória.

(...)

Sobre as obrigações do espólio, dispõe o artigo 131 do Código Tributário Nacional - CNT (Lei 5.172 de 1966):

'Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

(...);

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

E pacífico o entendimento de que essa responsabilidade limita-se aos tributos e não alcança a multa de ofício, por constituir-se sanção a ato ilícito. Se a constituição do crédito tributário ocorrer após o falecimento do contribuinte, cabe exigir do espólio apenas a multa de mora de 10%. Nesse sentido já se manifestou esta Câmara no Acórdão 102-46.294 de 17/03/2004:

'ESPÓLIO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE DO "DE CUJUS" INEXATA - MULTA QUE CONSTITUA SANÇÃO POR ATO ILÍCITO - IN APLICABILIDADE - Omissão de rendimentos resultante de Declaração Anual de Ajuste do "de cujus" inexata sujeita o espólio à multa de mora estabelecida no RIR/99, art. 964, inc. I, letra "b", sendo-lhe inaplicável a multa estabelecida no inc. I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, 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 (CF, art. 5º, inc. XLV).'

Por sua vez, este Conselho já manifestou o entendimento de que se aplica ao espólio as mesmas normas que se sujeitam as pessoas físicas (Acórdão 104-17.743 de 2000):

TRPF - CONTRIBUINTE - ESPÓLIO - Para efeitos tributários, ao espólio, exceto quanto à responsabilidade tributária, se aplicam as mesmas normas a que se sujeitam as pessoas físicas.'

Por certo, torna-se mais difícil aos representantes do espólio fazer certas provas quanto as operações do "de cujus". Todavia, a legislação tributária, ais especificamente as normas que regem o processo administrativo fiscal e a tributação de omissão de receitas com base em depósitos bancários, não excetuou a comprovação por parte do espólio. Logo, não cabe a este Colegiado estabelecer distinções onde a lei não estabelece.

Caberia ao contribuinte ter mantido em boa guarda seus documentos fiscais para facilitar o atendimento de eventual solicitação das autoridades tributárias, se deixou de fazê-lo, cabe ao espólio arcar com as conseqüências de sua conduta. "
(destaques da Recorrente)

Entretanto, compulsando-se o inteiro teor do acórdão paradigma, constata-se que efetivamente a situação fática nele retratada difere daquela constante do acórdão recorrido, justamente nos pontos que reforçaram a conclusão no sentido de que a intimação do

Inventariante seria válida para informar a origem dos depósitos efetuados nas contas-correntes da Contribuinte falecida:

Ementa

(...)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ESPÓLIO - COMPROVAÇÕES

- Para efeitos tributários, ao espólio, exceto quanto à responsabilidade tributária, se aplicam as mesmas normas a que se sujeitam as pessoas físicas. Cumpre ao inventariante efetuar as comprovações exigidas pelo fisco que caberiam ao de cujus, antes do transcurso do prazo decadencial, mormente quando apresentavam declaração de IRPF em conjunto.

(...) (grifei)

Relatório

“O contribuinte informou na declaração do imposto de renda do ano-calendário de 1998 o recebimento de rendimentos no total de R\$ 22.001,70, sendo constatado, no mesmo ano, depósitos no valor total de R\$ 213.916,31.” (grifei)

Voto

“Por certo, torna-se mais difícil aos representantes do espólio fazer certas provas quanto as operações do “de cujus”. Todavia, a legislação tributária, mais especificamente as normas que regem o processo administrativo fiscal e a tributação de omissão de receitas com base em depósitos bancários, não excetuou a comprovação por parte do espólio. Logo, não cabe a este Colegiado estabelecer distinções onde a lei não estabelece.

Caberia ao contribuinte ter mantido em boa , guarda seus documentos fiscais para facilitar o atendimento de eventual solicitação das autoridades tributárias, se deixou de fazê-lo, cabe ao espólio arcar com as consequências de sua conduta.

Outrossim, verifica-se que pelo menos uma das contas bancárias, a do Banco do Brasil S/A, que recebeu depósitos no montante de R\$ 171.855,00, era conjunta, conforme consta nos extratos de fls. 34-51. Enquanto titular solidária, responsável pela movimentação daquela conta corrente, a inventariante deveria possuir condições para esclarecer a origem de tal movimentação. Além disso, in casu, a inventariante e o fiscalizado apresentaram a declaração do Imposto de renda do exercício de 1998 em conjunto, conforme cópia à fl. 22, mais um motivo para reforçar a obrigatoriedade da recorrente fazer tais comprovações.” (grifei)

Como se pode constatar, no caso do paradigma, de um total de R\$ 213.916,31, o valor de R\$ 171.855,00 era proveniente de conta conjunta com a Inventariante e a Declaração de Ajuste Anual foi feita em conjunto com esta. Já no caso do acórdão recorrido, a maioria dos depósitos objeto da autuação, R\$ 1.328.856,32, era proveniente de conta individual, sendo que a conta conjunta limitou-se ao total de depósitos de R\$ 17.039,12,

Processo nº 19515.003594/2003-90
Acórdão n.º **9202-003.573**

CSRF-T2
Fl. 455

tributados no percentual de 50% para cada um dos co-titulares. Ademais, no caso do recorrido não foi apresentada declaração em conjunto, no ano-calendário objeto da autuação.

Assim, não se verifica a necessária similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, de sorte que a divergência jurisprudencial não restou demonstrada, razão pela qual não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora