



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

Processo n° 10830.006010/2005-52
Recurso n° 510.318 Voluntário
Acórdão n° **2801-01.888 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente DORA JOSEPHINE PFULG
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Incabível a alegação de decadência nas hipóteses em que a ciência do lançamento se deu antes de transcorrido o prazo de cinco anos contados da data do fato gerador do IRPF, a saber, 31 de dezembro do ano-calendário correspondente.

DEPÓSITO BANCÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSORES. HERDEIROS.

A obrigação de comprovar a origem dos depósitos bancários, para efeito do disposto no artigo 42, da Lei n 9.430, de 1996, é do titular da conta corrente, não havendo como imputar aos herdeiros a obrigação de comprovar depósitos feitos à época que o contribuinte (titular) era vivo e o único responsável pela movimentação financeira.

Preliminar Rejeitada.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Antonio de Pádua Athayde Magalhães – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, Eivanice Canário da Silva, Sandro Machado dos Reis, Tânia Mara Paschoalin e Carlos César Quadros Pierre.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 8ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo II (SP).

Por bem descrever os fatos, reproduz-se a seguir o relatório da decisão recorrida:

“O processo refere-se à auto de infração de fl. 03/07 lavrado em face da contribuinte acima identificada, herdeira dos bens do Sr. Josef Pfulg, originado de procedimento fiscal instaurado por meio de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF de nº 08.1.24.00-2005-00471-7 anexado às fls. 01, relativo ao imposto de renda pessoa física do falecido do exercício 2001, por meio do qual foi exigido crédito tributário apurado no valor de R\$ 46.457,98, sendo imposto apurado no valor de R\$ 24.273,99, juros de mora (calculados até 30/11/2005) no valor de R\$ 19.756,60 e multa proporcional no valor de R\$ 2.427,39.

Atendendo à demanda requisitória da Justiça Federal - Seção Judiciária do Paraná, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.04.00-2005-00326-2, objetivando analisar as informações obtidas pela Justiça Federal junto às autoridades do Governo dos Estados Unidos da América, as quais foram transferidas para a Receita Federal do Brasil.

Em 16 de dezembro de 2003, o Juiz da Suprema Corte, John Casaldo, expediu o documento denominado “Order To Disclose”, visando liberar à CPMI do Banestado e ao Ministério da Justiça provas e documentos havidos em investigações e procedimentos do Grande Júri, conhecido como “Internacional Money Laundering by John Doe”.

Em 29 de abril de 2004, em decisão no Processo nº 2004.7000008267-0, o Juízo da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba decretou a quebra do sigilo bancário e autorizou o Ministério Público Federal a utilizar documentos e mídias eletrônicas recebidas da CPMI do Banestado que, por sua vez, os receberam da Promotoria Distrital de Nova York/EUA, relativamente às contas mantidas no MTB-CBC-Hudson Bank, Safra Bank e Lespan.

Conforme decisão contida no Processo de nº 2004.7000008267-0 da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba, em 29/04/2004, o Juízo autorizou o compartilhamento do material relativo ao MTB-CBC-Hudson Bank com a Receita Federal, Bacen e Coaf, para instruir às atividades específicas destas instituições.

Em 24 de novembro de 2004, Laura Bilings, Assistant District Attorney of the County of New York, emitiu documento em que autorizava representantes do Congresso e da Polícia Federal brasileira a obterem cópias de diversos documentos e mídias eletrônicas, dentre os quais constam nominados o MTB-CBC-Hudson Bank, Lespan e Safra Bank.

Da análise das informações repassadas pela Justiça Federal, constatou-se que no ano de 2000 o Sr. Josef Pfulg efetuou transação financeira no exterior, através da instituição bancária MTB Hudson Bank. Tal transação refere-se ao valor debitado na citada instituição financeira e creditado para o Sr. Josef Pfulg no Banco Cantonale Zougise Zug Switzerland, no valor de USD 103.100,00 (dólar dos Estados Unidos da América) em 20/06/2000.

Em 20/09/2005 a autuada tomou ciência da instauração do procedimento fiscal (conf. fls. 28). tendo sido intimada a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos que possibilitaram a movimentação financeira descrita no parágrafo anterior.

Em manifestações de 06/10/2005 e 01/11/2005, a herdeira/autuada através de seu procurador informou em síntese que:

- Seu pai (Sr. Josef Pfulg) faleceu em 21/01/2001, tendo sido nomeada para exercer o cargo de inventariante;*
- O inventário já tinha sido encerrado, tendo transitado em julgado em 13/10/2004;*
- Era uma das herdeiras, sendo o outro seu irmão, Sr. Pierre Josef Pfulg;*
- Não tinha conhecimento de qualquer remessa de divisas efetuadas por seu falecido pai, ou por conta dele, como, igualmente, ignorava a existência de conta bancária no exterior em nome do mesmo;*

Da análise do formal de partilha apresentado durante ação fiscal, constatou-se que o Sr. Josef Pfulg foi casado com a Sra. Heloiza Rodrigues Negrão Pfulg em completa separação de bens com pacto antenupcial. constando como herdeiros/sucessores a autuada e o Sr. Pierre Josef Pfulg, portador do CPF nº 024.368.778-82.

Diante dos fatos descritos acima, tendo em vista a não comprovação da origem dos recursos utilizados para a referida movimentação financeira, foi considerado como rendimento omitido na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, exercício 2001. ano calendário 2000, o valor de R\$ 189.435,94 creditado em 20/06/2000 para o Sr. Josef Pfulg no Banco Cantonale Zougise Zug Switzerland, extraído das informações repassadas pela Justiça Federal, objeto da Fiscalização.

Coube a cada um dos herdeiros 50% do imposto apurado e multa de mora aplicada de 10% nos termos do artigo 964, inciso I, alínea “b” do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

Transcorrido o prazo regulamentar para apresentação de defesa ou pagamento do débito em epígrafe, a contribuinte apresentou manifestação tempestiva às fls. 108/118 através de advogado, juntando procuração com poderes específicos às fls. 119, argumentando em síntese que:

> no processo administrativo não há elementos para confirmar se o Sr. Josef Pfulg era titular da conta bancária onde foi depositada a quantia de US\$ 103.100,00, em 20/06/2000, sendo que a omissão dessas informações restringem o direito de defesa da fiscalizada, e infringem o disposto no artigo 5º, XXXIII, da Constituição Federal de 1988;

> não pode haver cobrança de tributo sem a certeza do sujeito passivo da obrigação;

> ocorreu a extinção do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública com fundamento no artigo 173, inciso I, do CTN;

> não se pode presumir rendimento omitido por simples depósito em conta bancária. Os dispositivos citados evidenciam que a fiscalização não definiu a natureza do rendimento na autuação, se de capital, de trabalho, se recebido no Brasil ou se pago no exterior;

> o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 (?) estabelece uma inaceitável e odiosa presunção que contraria normas constitucionais e desnatura o próprio tributo. Infere-se das Declarações de Ajustes apresentadas pelo genitor da autuada que não houve acréscimo patrimonial tampouco sinais exteriores de riqueza que pudesse justificar tributação sobre montante tão elevado;

> apresenta jurisprudência administrativa, judicial e a súmula nº 182 do extinto TRF para embasar os argumentos da defesa de improcedência do lançamento COM base em depósito bancário;

> requer que sejam trazidos aos autos os documentos mencionados no item 5 da impugnação, com a finalidade de comprovar que o titular da conta no Banque Cantonale, residia no Brasil era contribuinte do IR inscrito no CPF n.º 014.951.868-49. Pleiteia nova vista dos autos para manifestação complementar após juntada dos documentos;

> requer a declaração da procedência da impugnação apresentada e cancelamento da exigência fiscal.

Da Diligência Fiscal Realizada

Tendo em vista as alegações formuladas pela autuada em sua manifestação determinou-se a realização de diligência fiscal com a finalidade que a autoridade fiscal comprovasse a vinculação do Sr. Josef Pfulg com a omissão de rendimentos

apurada, e assim reconstituísse documentalmente todo o procedimento realizado (Beacon Hill) e descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 10/14).

Às fls. 125/156 procedeu-se a anexação dos documentos solicitados, tendo sido dado ciência à autuada mediante correspondência, conforme comprova aviso de recebimento anexado às fls. 160.

Às fls. 161/162 o procurador da autuada apresentou manifestação complementar sobre os documentos anexados, sendo que este limitou-se a ratificar argumentos já expostos em sua manifestação inicial.

É o relatório.”

A 8ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo II (SP), em decisão unânime, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo a exigência fiscal, nos termos do Acórdão DRJ/SPO2 nº 17-34.177, de 17/08/2009, às fls. 164/177. Transcritas, a seguir, as ementas constantes do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA 4111 FÍSICA – IRPF

Exercício: 2001

DECADÊNCIA.

Tratando-se de lançamento ex-offício, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A partir de 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos autorizando o lançamento do imposto correspondente os depósitos junto a instituições financeiras quando a contribuinte, após regularmente intimada, não lograr êxito em comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos detectados pela lançadora.

PROVAS CONSTANTES DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS ENVIADOS LEGALMENTE PARA O BRASIL. TRANSFERÊNCIAS DE INFORMAÇÕES À RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

Os dados constantes de arquivos magnéticos e documentos, legalmente enviados ao Brasil pela Promotoria Distrital de Nova Iorque, Estados Unidos da América, periciados e objeto de laudo conclusivo pela Polícia Federal, transferidos à Receita Federal do Brasil por força de decisão da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba/PR, constituem-se em elementos de prova robustos de que o genitor da fiscalizada manteve depósito bancário em conta

no exterior, cujas origens dos recursos que possibilitaram a transação financeira discriminada não restou comprovada durante o desenvolvimento do procedimento fiscal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquele objeto da decisão.

Cientificada da decisão de primeira instância em 05/11/2009, conforme documento à fl. 180, a interessada, interpôs, em 02/12/2009, por meio de seu procurador, o Recurso Voluntário às fls. 99/126, reiterando a argumentação posta por ocasião da apresentação da impugnação ao lançamento, ou seja, argumentando, em resumo, que:

- não está legalmente identificado o sujeito passivo tributário como sendo genitor da autuada, não podendo esta ser responsabilizada por imposto devido por pessoa a quem não sucedeu;

- está extinta, por decadência, a constituição do crédito tributário, na forma do art. 173 do CTN;

- não é legítima a tributação arbitrada com base em depósito bancário realizado em conta bancária supostamente pertencente ao pai da autuada, de conformidade com a doutrina e a jurisprudência dos Tribunais e do Primeiro Conselho de Contribuintes;

- não ocorreu acréscimo patrimonial, nem foram constatados sinais exteriores de riqueza, que pudessem justificar a tributação sobre montante tão elevado, desproporcional, mesmo à herança deixada, e que não pode presumir-se como rendimento omitido.

Ao final, a interessada requer seja acolhido o seu recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Relator.

O recurso em julgamento foi tempestivamente apresentado, preenchendo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Inicialmente aprecio a preliminar de decadência suscitada pela recorrente.

Verifica-se, quanto à esse tema (decadência), que o Superior Tribunal de Justiça - STJ já firmou o entendimento de que a regra do art. 150, § 4º, do CTN, somente deve ser aplicada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais

casos. Transcreve-se, a seguir, a ementa do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo Relator o Ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EREsp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(destaques do original)

Observa-se que o acórdão do REsp nº 973.733/SC foi submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, reservado aos recursos repetitivos, o que significa que essa interpretação deverá ser aplicada por este Colegiado, em obediência ao art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com alterações da Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, *in verbis*:

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

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

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

Face ao exposto, conclui-se que o prazo decadencial do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) deve ser contado da seguinte forma: (I) ocorrido o pagamento antecipado, aplica-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN; (II) não ocorrendo o pagamento antecipado ou se comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, deve-se aplicar o disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

No presente caso, a exigência fiscal se refere ao exercício 2001, ano-calendário 2000. Verifica-se que houve antecipação do pagamento do imposto mediante recolhimento de Carnê-Leão (DIRPF à fl. 23), sendo o dia inicial da contagem do prazo decadencial para a Fazenda proceder ao lançamento a data de ocorrência do fato gerador, ou seja, em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário (art. 150, § 4º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN). Assim, o prazo decadencial deve ter como termo inicial 31/12/2000 e como termo final 31/12/2005. O auto de infração em apreço foi cientificado ao contribuinte em 05/12/2005 (conforme fl. 03), quando ainda não havia decaído o direito de o Fisco constituir o crédito tributário.

Ultrapassada essa questão, passo ao exame do mérito.

Na espécie, os fundamentos apontados pela fiscalização para constituição do crédito tributário encontram-se bem destacados às fls. 04/05 do Auto de Infração, bem como às fls. 10/13 do Termo de Verificação Fiscal que o integra. Destaco os seguintes excertos:

No Auto de Infração

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR - Omissão de rendimentos recebidos no montante de R\$ 189.435,94 pelo Sr. Josef Pfulg (pai falecido) CPF 014.951.868-49 de fontes pagadoras situadas no exterior, sendo que a fiscalizada, na condição de herdeira, é pessoalmente responsável pelo tributo devido pelo de cujus, proporcional a sua participação e limitado ao montante da herança, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.”

No Termo de Verificação Fiscal

“(…)

Diante dos fatos descritos nos itens 6 e 7 em vista da não comprovação da origem dos recursos utilizados para a referida movimentação financeira, será considerado como rendimento omitido na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, exercício 2001, ano calendário 2000. o valor de R\$ 189.435,94 creditado em 20/06/2.000, para o Sr. Josef Pfulg no Banque Cantonale Zougoise Zug Switzzrland, extraído das informações repassadas pela Justiça Federal, objeto da fiscalização (quantia em reais correspondente a USD 103.100,00 dólares utilizando o valor de compra de 1,8374 dólar de 15/05/2.000 de acordo com a art. 16 § 2º da IN SRF 73/98);

(…)

A base legal para o referido lançamento encontra-se no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/96, com as alterações introduzidas pelo art. 4º. da Lei nº 9.481, de 13/08/97 e no artigo 55, inciso VII, do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), (...)”

(destaquei)

Pois bem, do exame das operações envolvendo essas contas, emergiu o nome do Sr. Josef Pfulg como beneficiário de crédito em conta no exterior, como detalhado no procedimento fiscal.

Constam ainda dos autos as seguintes informações:

i) o Sr. Josef Pfulg, pai da recorrente, e beneficiário do crédito bancário efetuado em 20/06/2000 faleceu em 21/01/2001, conforme Certidão de Óbito à fl. 44;

ii) o inventário foi encerrado e transitou em julgado em 13/10/2004, conforme Certidão à fl. 93, com sentença que homologou a partilha dos bens deixados pelo falecido;

iii) a recorrente, Dora Josephine Pfulg, na condição de herdeira, tomou ciência da instauração do procedimento fiscal em 20/09/2005, através de Termo de Início de Fiscalização, tendo sido intimada a comprovar, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores, a origem dos recursos que possibilitaram a realização da movimentação financeira (transferência, depósito e/ou crédito), através do Banco MTB Hudson

Bank, no montante de USD 103.100,00 (dólar dos Estados Unidos da América) datada de 20/06/2000;

iv) a ciência do auto de infração ocorreu em 05/12/2005, portanto, em data posterior à sentença que homologou a partilha.

Cabe, portanto, apreciar a questão relacionada à sujeição passiva, uma vez que o lançamento decorre de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, cujo crédito tributário, em parte (50%), está se exigindo da recorrente, na condição de herdeira do então contribuinte titular do crédito bancário.

Ressalte-se que a exigência objeto da autuação teve por fundamento legal o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e alterações posteriores.

Como se vê, trata-se de lançamento, por presunção legal, com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Para melhor clareza, transcrevo a seguir, o normativo destacado, já com as alterações e acréscimos introduzidos pela Lei nº 9.481, de 1997 e 10.637, de 2002, *in verbis*:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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 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\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais). (vide art. 4º da Lei nº 9.481/1997)

§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.

(...)”

Pois bem, o lançamento que ora se aprecia foi feito com base em presunção legal do tipo *juris tantum*, onde o fato conhecido é a existência de crédito em conta bancária de origem não comprovada e a certeza jurídica decorrente desse fato é o de que tais depósitos foram feitos com rendimentos subtraídos ao crivo da tributação.

No caso em apreço foi tributado o valor de R\$ 189.435,94 (quantia em reais correspondente a USD 103.100,00 dólares americanos) creditado, em 20/06/2000, para o Sr. Josef Pfulg, sendo que, repise-se, tal operação ocorreu antes da abertura da sucessão, e a ciência do lançamento efetuado contra a recorrente, na qualidade de herdeira do beneficiário desse crédito, se deu após a homologação do formal de partilha.

É cediço que o espólio é pessoalmente responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão (art. 131, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN), bem como os herdeiros e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação (art. 131, inciso II, do CTN). Esta responsabilidade alcança não somente os créditos tributários definitivamente constituídos até a abertura da sucessão, mas também os em curso de constituição ou posteriormente constituídos, **desde que relativos a obrigações tributárias surgidas antes do falecimento do contribuinte**, no caso do espólio, e **antes da data da homologação da partilha**, no caso dos herdeiros e meeiros, nos termos do art. 129 do CTN.

O espólio existe entre a data da abertura da sucessão até a data da partilha, sendo o inventariante responsável solidário pelos tributos por ele devido (espólio) neste período (art. 134, inciso IV do CTN). Encerrado o inventário, eventuais créditos tributários devidos pelo espólio passam a ser de responsabilidade dos herdeiros e do cônjuge meeiro, limitados ao montante do quinhão do legado ou da meação.

Após a abertura da sucessão, o espólio, assim entendido como o “conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa falecida” (art. 2º da Instrução Normativa nº 81, de 11 de outubro de 2001), passa a ser o responsável pela movimentação financeira das contas bancárias pertencentes ao contribuinte falecido, até a data da partilha. Neste caso, é possível intimar o espólio, representado pelo inventariante, a se manifestar quanto a origem dos depósitos efetuados nas contas bancárias do *de cujus*, no período sob sua responsabilidade, e, se for o caso, efetuar o lançamento com base na presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Todavia, no presente caso, a ação fiscal originou-se de procedimento instaurado em nome do falecido, no qual a recorrente, na qualidade de inventariante e herdeira, Sra. Dora Josephine Pfulg, é que foi intimada a comprovar a origem dos recursos creditados no ano de 2000 em conta de seu genitor mantida no exterior.

A respeito, estou em perfilhar o mesmo entendimento contido no Voto proferido pela Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, em recente julgado da 2ª Turma da 2ª Câmara deste Egrégio Conselho (Acórdão nº 2202-00.206, de 19/08/2009 – Recurso nº 154.447 – Processo nº 10140.001794/2003-39), por percuciente que se mostra a análise efetuada pela Relatora no tocante à questão semelhante a que ora se apresenta em discussão. Peço vênica para reproduzir trecho da referida decisão, que adoto como fundamento do presente voto:

“[...]

Para que a presunção de omissão de rendimentos, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, se aperfeiçoe é necessário que o(s) titular(es) da conta seja(m) previamente intimado(s) a comprovar a origem dos depósitos. Ou seja, cabe ao fisco identificar os depósitos bancários de origem não comprovada e intimar o contribuinte a sobre eles se manifestar com o fim de cumprir o encargo que a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 lhe transfere. Em se tratando de conta conjunta, é entendimento pacificado neste Tribunal, que a falta de intimação prévia de um dos titulares acarreta a improcedência do lançamento referente aos créditos efetuados nesta conta.

Assim, diferentemente de outras infrações, a presunção de omissão de rendimentos baseada em depósitos bancários de origem não comprovada tem como requisito fundamental a intimação prévia do titular da conta, sem a qual ela não se conforma.

No caso de procedimento fiscal instaurado após a morte do contribuinte, tendente a averiguar a regularidade do depósitos efetuados em contas de titularidade do de cujus, há que se fazer um divisão temporal quanto a responsabilidade pela comprovação da origem destes depósitos: depósitos efetuados antes e depois da abertura da sucessão.

Visto que o titular da conta, antes da abertura da sucessão, era o de cujus, é a ele a quem se deve imputar o ônus de comprovar a origem dos depósitos efetuados até sua morte, não se podendo transferir tal responsabilidade ao espólio. Assim, sendo a intimação neste caso materialmente impossível, a presunção vista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não se aperfeiçoa em relação aos depósitos efetuados à época em que o contribuinte era vivo.

Corroborando nosso entendimento, também já se manifestou a Ilustre Conselheira Heloísa Guarita Souza, a quem peço vênia para transcrever um trecho do voto constante do Acórdão nº 104-22.290, de 28/03/2008, quando foi apreciada situação semelhante:

É pacífico que a tributação dos depósitos bancários de origem não comprovada trata-se de uma presunção relativa, legalmente autorizada, mas que depende, primeiro, da não comprovação por parte do titular da conta bancária, depois de devidamente intimado, da origem de tais depósitos. Mas, ressalte-se que é elemento essencial, componente da norma, a prévia intimação do titular da conta bancária. Tanto assim que, quando a conta é conjunta, a jurisprudência desse Conselho já firmou entendimento de que também ele deve ser intimado para fazer essa comprovação, sob pena de improcedência da autuação quanto à parte não intimada ou se tal fato não foi levado em conta.

No caso concreto, a hipótese normativa é de materialização impossível, haja vista que o titular das

contas bancárias autuadas já era falecido antes mesmo do início da fiscalização. Para essa obrigação, não se transfere o inventariante ou o espólio, uma vez que com o “de cujus” não se confundem.

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

[...]”

Assim, conforme o acima exposto, não se pode imputar ao espólio, e muito menos aos herdeiros, a obrigação de justificar a origem de créditos e/ou depósitos efetuados pelo *de cujus* em vida, ou seja, créditos efetuados antes da abertura da sucessão, tampouco exigir-lhes, por meio de lançamento com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/96, a título de responsáveis por sucessão, o recolhimento de eventual crédito tributário relacionado a estes créditos e/ou depósitos.

Portanto, **VOTO** por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por dar provimento ao recurso.

Processo nº 10830.006010/2005-52
Acórdão n.º **2801-01.888**

S2-TE01
Fl. 210

Assinado digitalmente
Antonio de Pádua Athayde Magalhães