



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

Processo n° 10980.008970/2008-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2102-002.600 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2013
Matéria IRPF - Omissão de rendimentos - Depósitos bancários e recebidos de pessoa jurídica
Recorrente ALBERTO LUIZ DE MATTOS SABINO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN e presentes os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Quando a decisão de primeira instância, proferida pela autoridade competente, está fundamentada e aborda todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante, não há que se falar em nulidade.

A alegação de falta de apreciação de provas não pode prosperar quando o contribuinte afirma genericamente que não foram apreciadas as provas favoráveis à sua defesa, sem indicação precisa dos documentos que não teriam sido analisados, mormente quando a decisão recorrida faz expressa menção aos documentos apresentados pelo contribuinte e os rejeita como prova das alegações da defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DEMONSTRAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL OU DE SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA CORRESPONDENTES.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (Súmula nº 26, Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. EXCLUSÃO. DEPÓSITO IGUAL OU INFERIOR A R\$12.000,00. LIMITE DE R\$80.000,00.

Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física. (Súmula nº 61 - Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (Súmula nº 38 - Portaria MF n.º 383 DOU de 14/07/2010)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ALEGAÇÃO DE DOAÇÃO.

A doação é caracterizada pela liberalidade, ou seja, o doador transfere bens ou vantagens para outrem sem nada receber em troca, não há, portanto, contraprestação. Ou seja, se a transferência se dá em razão de contraprestação não há que se falar em doação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO MATERIAL. CARACTERIZAÇÃO.

A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza manifesta de uma dada situação de fato. Nesses casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares e, no mérito, dar provimento em parte ao recurso, para excluir da base de cálculo da infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada as quantias de R\$ 105.000,00, R\$ 32.157,16 e R\$ 300.000,00, nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2006, respectivamente.

Assinado digitalmente

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS – Presidente.

Assinado digitalmente

NÚBIA MATOS MOURA – Relatora.

EDITADO EM: 25/06/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Acácia Sayuri Wakasugi, Atilio Pitarelli, José Raimundo Tosta Santos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Contra ALBERTO LUIZ DE MATTOS SABINO foi lavrado Auto de Infração, fls. 455/460, para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), relativa aos anos-calendário 2003 a 2006, exercícios 2004 a 2007, no valor total de R\$ 3.078.134,36, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até 30/05/2008.

As infrações apuradas pela autoridade fiscal, detalhadas no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 434/447, foram omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica (anos-calendário 2003, 2004 e 2005) e omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada (anos-calendário 2003, 2004 e 2006). Os extratos bancários foram obtidos mediante autorização judicial.

Do Termo de Verificação Fiscal se extrai os seguintes trechos relacionados à infração de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, que foi exigida com multa de ofício qualificada no percentual de 150%:

O contribuinte declarou ter recebido as seguintes doações de Carlos Roberto Massa:

2003 – R\$ 250.000,00

2004 – R\$ 480.000,00

2005 – R\$ 1.000.000,00

Relativo aos anos-calendário de 2003 e 2006 o contribuinte não declara qualquer renda tributável. Em 2004 e 2005 declara como renda apenas R\$ 7.301,32 e R\$ 2.309,17 como recebimento de VGBL.

Entretanto, a documentação obtida durante a fiscalização permite concluir que Alberto Luiz de Mattos Sabino trabalha na empresa de propriedade de Carlos Roberto Massa, a M&M Administração e Participações Ltda, CNPJ 02.836.698/0001-05, pelos seguintes fatos:

- Verificou-se nas fichas proposta de abertura de conta dos bancos, fls. 412 a 415 (repetidas nas fls. 3, 4, 32 e 97 do ANEXO I), que o contribuinte declara trabalhar na empresa M&M Administração e Participações: em 25/07/2001, no cargo de superintendente, fls. 412 e 413; em 12/07/2002, no cargo de administrador, fl. 414; em 09/05/2006, no cargo Nível de Gerência, fl. 415.

- Em ação fiscal da Receita Federal do Brasil na empresa Massa&Massa Ltda, CNPJ 81.261.364/0001-27, o contribuinte recebe os documentos em nome da empresa e se declara superintendente do Grupo Massa, fls. 384 a 387.

- Para fazer a entrega pessoal do Termo de Intimação 13, fl. 369, acompanhado do procurador do contribuinte, fomos ao nº 869, 14º andar, da Rua Mal. Deodoro, Centro, Curitiba, atual endereço da empresa M&M Administração e Participações Ltda, CNPJ 02.836.698/0001-05, conforme relato da entrega do referido Termo, fl. 370. Em resposta a este Termo, o contribuinte negou possuir vínculo empregatício com a M&M Administração e Participações Ltda, CNPJ 02.836.698/0001-05, holding do denominado Grupo Massa, ou com qualquer empresa a ela vinculada, fl. 371.

- Durante esta fiscalização, conforme o relato registrado em termo, fls. 388 a 411, obtivemos, em 22/10/2007, declaração de Patrícia Schulze que trabalhou na M&M de 2002 a 2004 e afirma que o contribuinte era o superintendente da empresa.

- Pesquisa na Internet, em site de busca, fls. 416 a 422, registram declarações feitas por Alberto Sabino à imprensa onde este aparece como sendo "diretor executivo do Grupo Massa", "presidente do Grupo Massa", "superintendente da Massa&Massa" e "superintendente do Grupo Massa".

- Na Diligência às fls. 423 e 424, Sara Gabriel Okar, CPF 747.890.589-72, afirma ter trabalhado na M&M de 2003 a início

de 2005, onde Alberto Sabino era o diretor da holding, onde comparecia diariamente.

- Na Diligência às fls. 425 e 426, Juliana Tiburcio Barbosa Avanzo, CPF 004.436.439-38, afirma ter trabalhado na M&M de fevereiro de 2004 a janeiro de 2005, onde Alberto Sabino era o responsável pela empresa e lá comparecia diariamente quando não se encontrava em viagem.

- Na Diligência às fls. 427 e 428, Elisangela Zuege, CPF 267.211.338-65, afirma ter trabalhado na M&M de novembro de 2002 a agosto de 2005, onde Alberto Sabino era tratado como presidente do grupo e que todos os funcionários eram subordinados a este.

Portanto, as provas acima demonstram que o contribuinte trabalha na empresa M&M, onde exerce cargo na alta gerência, comparecendo quase diariamente na empresa e tendo ascendência sobre os demais empregados, estabelecendo-se assim um vínculo empregatício com a empresa.

Os fatos acima demonstrados indicam a ocorrência de conluio entre os proprietários da empresa e o contribuinte, que em vez de receber rendimentos pela empresa na qual trabalha, pagando os devidos impostos e contribuições, recebe de um dos proprietários, Carlos Roberto Massa, vultosas doações. A empresa, não tendo estas despesas de rendimentos, impostos e contribuições a serem pagas, obteria um lucro maior e repassaria valores ao contribuinte na forma de doações através de um de seus proprietários, motivo pelo qual foi feita a **Representação Fiscal Para Fins Penais**, nos termos do art. 1º do Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998 e nas Portarias SRF nº 2.752, de 11 de outubro de 2001, e nº 1.279, de 13 de novembro de 2002.

Tentou-se obter os valores e datas das doações feitas ao contribuinte através dos seguintes atos:

- Em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, fls. 64 a 66, o contribuinte apresenta resposta em 01/02/2007, fls. 71 a 123, na qual relaciona as doações recebidas em 2003, fl. 93, e 2004, fl. 107. Na resposta, fl. 71, afirma "Naturalmente o Contribuinte Pessoa Física não possui a obrigatoriedade de documentar, nem tampouco registrar a forma do efetivo desembolso dos valores de suas despesas." e ainda que "Destarte, entende o Contribuinte que as transferências patrimoniais e doações, frisadas no MPF, estão legalmente comprovadas,(...)" pois anexou cópia das Declarações de Imposto de Renda.

- Intimado a comprovar o efetivo recebimento de doações e empréstimos e efetivo pagamento de empréstimos nos anos-calendário 2003 e 2004, fls. 124 e 125, o contribuinte responde, fls. 126 e 127, afirmando "Como já explicitado, naturalmente o Contribuinte Pessoa Física não possui a obrigatoriedade de documentar, nem tampouco registrar a forma do efetivo desembolso dos valores de suas despesas." e informa que

apresentará os documentos requeridos posteriormente. Em 28/02/2007, fls. 128 a 190, envia nova resposta onde afirma "Destarte, entende o Contribuinte que as transferências patrimoniais e doações, frisadas no MPF, estão legalmente comprovadas,(...)" já que constam em Declarações de Imposto de Renda e apresenta cópia das Declarações dos anos-calendário 2003 e 2004 de Carlos Roberto Massa.

- Em 14/03/2007, fls. 191 a 193, Carlos Roberto Massa é intimado a comprovar a efetiva entrega das doações feitas a Alberto Luiz de Mattos Sabino feitas em 2003 e 2004. A resposta recebida em 23/04/2007, fls. 194 a 222, apresenta cópia das Declarações de Imposto de Renda do anos-calendário 2003 e 2004 e afirma que são "(...) comprovantes jurídicos das doações,(...)", fl. 194. Declaração de valores como doações ao contribuinte às fls. 203 e 214.

- Em 12/11/2007, fls. 299 e 300, o contribuinte recebe o Termo de Intimação 11, no qual é intimado a comprovar o efetivo repasse das doações recebidas nos anos-calendário 2003, 2004 e 2005.

- Em 07/04/2008, fls.322 a 324, o contribuinte fornece explicações sobre a doação recebida de Carlos Roberto Massa em 2005, anexando como documento apenas uma declaração de Carlos Roberto Massa, afirmando ter realizado a doação conforme a explicação dada pelo contribuinte na qual informou terem sido repassados R\$ 213.933,03 em créditos em conta-corrente, fornecendo os valores e datas, e os R\$ 786.066,97 restantes repassados em espécie, sem especificar data.

- Carlos Roberto Massa foi intimado, fl. 375 a 377, a comprovar o efetivo repasse da doação de R\$ 1.000.000,00 realizada em 2005. Na resposta, fl. 379, apresentou planilha sobre a doação dos R\$ 1.000.000,00, fornecendo data inclusive para os repasses feitos em espécie.

(...)

Diz o inciso XV do art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999:

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

XV – o valor os bens adquiridos por doação ou herança (...)

Defini o código civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002:

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

A condição "por liberalidade" implica em não haver, em relação à doação, a contraprestação de serviço pois tal fato conferiria caráter remuneratório aos valores transferidos e portanto sujeitos à tributação. Entendimento também da Decisão nº 50,

de 15 de março de 1999, em Processo de Consulta da 8ª Região Fiscal, publicação no DOU de 17/05/1999.

Portanto, fica caracterizado que o contribuinte trabalha na empresa M&M Administração e Participações Ltda, CNPJ 02.836.698/0001-05, com vínculo empregatício e da qual nunca declarou receber qualquer rendimento tributável, motivo para que os valores declarados como doações e recebidos do proprietário da empresa sejam considerados como rendimentos recebidos da empresa.

Assim, cabe a lavratura de Auto de Infração para submeter os valores acima à tributação do Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2003, 2004 e 2005, como rendimentos recebidos de PJ e aplicação de multa agravada.

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 468/482, e a autoridade julgadora de primeira instância considerou procedente o lançamento, por unanimidade de votos, nos termos do Acórdão DRJ/JFA nº 06-19.037, de 26/08/2008, fls. 866/884.

Cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 15/09/2008, Aviso de Recebimento (AR), fls. 887, o contribuinte apresentou, em 15/10/2008, recurso voluntário, fls. 888/922, trazendo as alegações a seguir resumidas:

Do suposto enquadramento legal – No que se refere à infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada a autoridade fiscal não identificou em quais parágrafos ou incisos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, estaria a proceder ao enquadramento. Tal fato dificultou a defesa e representa falha formal do lançamento, sendo razão suficiente para embasar preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Também houve falha no lançamento ao simplesmente aplicar a presunção do art. 42, sem em nenhum momento vincular os valores a situações que concretamente permitissem identificar comportamento que tipificasse o fato jurídico tributário necessário à liquidez e certeza do lançamento.

Quanto à infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica o cerne da questão encontra-se no art. 43 do RIR/99. A autoridade fiscal afirma que ficou caracterizado o vínculo empregatício entre o contribuinte e a empresa M & M Administração e Participações Ltda. Contudo, tal conclusão é equivocada.

Quatro são os requisitos necessários à configuração de vínculo empregatício: não-eventualidade, pessoalidade, subordinação jurídica e onerosidade.

A alegação da autoridade fiscal de *comparecendo quase diariamente na empresa* demonstra a não-eventualidade. Assim, não se pode reputar caracterizado o vínculo empregatício.

A fiscalização traz argumentos frágeis e notoriamente equivocados no que tange à caracterização de suposto vínculo empregatício, ora reportando-se ao depoimento de duas testemunhas, ora fazendo menção a informações veiculadas pela imprensa.

Sequer foi possibilitado ao contribuinte contraditar o que fora afirmado pelas testemunhas, restando assim prejudicados os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Não se pode aceitar como meio de prova a mera pesquisa em página de busca. Sabe-se que as informações constantes da internet devem ser vistas com cautela, uma vez que a qualquer um é possibilitado incluir em páginas da rede os mais diversos tipos de dados, que nem sempre correspondem à realidade.

A presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não é absoluta e deve ser aplicada com critério – A aplicação do art. 42 pressupõe o atendimento aos seus parágrafos 1º a 6º, fazendo-se a necessária triagem, especialmente a mencionada no parágrafo 3º.

É assente na jurisprudência que depósitos bancários não são renda.

É exposto no inciso II do § 3º do art. 42 que, no caso de pessoa física, deve ser excluído da intimação para comprovação o montante de R\$ 80.000,00 anuais e todos os valores inferiores individualmente a R\$ 12.000,00.

Pretender considerar que depósito de R\$ 200,00, representa receita omitida depositada em conta bancária, realmente serve para demonstrar que o lançamento fiscal beira o absurdo, além de denotar que a presunção não está calcada em qualquer elemento de realidade fática, tampouco de possibilidade lógica.

Para que se configurasse a validade do lançamento, seria necessário que a fiscalização procedesse à vinculação expressa entre cada depósito ou crédito bancário e determinada operação produtora de receita.

É assente que não existem receitas sem custos, tanto para as pessoas jurídicas como para as pessoas físicas. A presunção como foi aplicada aponta para os depósitos como se fossem receitas líquidas e, mais absurdo ainda, considerou empréstimos como receita tributada.

Foi adotada forma equivocada de tributação – O § 1º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, determina que o valor das receitas e rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira, porém a autoridade fiscal incluiu a totalidade dos valores na base de apuração da tabela progressiva anual.

Nulidade da decisão e cerceamento do direito de defesa - A decisão recorrida mostrou-se por demais genérica, trazendo alegações que demonstram não ter sido efetivamente considerado o conjunto probatório carreado pelo contribuinte. Deixando de considerar diversos documentos essenciais ao esclarecimento das questões pendentes no presente caso, tem-se que a autoridade julgadora de primeiro grau simplesmente não apreciou documentos favoráveis ao contribuinte, o que afasta suas garantias constitucionais.

É preciso elucidar se a Receita Federal reconhece ou não a existência de doações realizadas pelo Sr. Carlos Massa, uma vez que se mostra ato absolutamente descabido a autuação do contribuinte por omissão de receita com base no argumento de que o recorrente não comprovou o recebimento de doações, e, na seqüência, autuá-lo novamente sob o pretexto de ter recebido doações a título de pagamento em razão da configuração de vínculo empregatício.

Insta salientar que o contribuinte mantém com o doador estreito vínculo pessoal há mais de 20 anos. Dada esta estreita e duradoura relação de amizade, não há que se estranhar a existência das mencionadas doações, tampouco exigir-se que para o seu respectivo reconhecimento haja alguma contraprestação por parte do contribuinte, apenas para satisfazer a sanha arrecadatória do Fisco.

Todas as transações foram regularmente declaradas à Receita Federal nas DIRPF, tanto do doador quanto do donatário. Indene de dúvidas que a consignação da doação por parte do doador e donatário, na declaração anual de Imposto de Renda, representa documento plenamente hábil à comprovação da transação, não subsistindo qualquer justificativa para a autuação pretendida.

Comprovação dos depósitos bancários - A origem de todos os valores questionados encontra-se claramente informada na documentação constante dos autos; todavia, desprezando suas informações, a fiscalização preferiu simplesmente devolver ao recorrente o ônus de repetir a comprovação, deixando de assumir sua responsabilidade de constatar a realidade dos fatos e simplesmente atribuir ao órgão julgador, de forma inusitada, essa avaliação.

Em atenção ao princípio da economia processual, o recorrente deixará de repetir o conteúdo dos anexos de forma exaustiva, porquanto a maioria deles se auto-explica e serve como comprovação dos valores a eles referentes.

Da alegada movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados - No que diz respeito ao ano-calendário 2003, acerca do qual o contribuinte apresentou toda a movimentação financeira junto aos Bancos Mercantil e Bradesco, em que pese a exaustiva comprovação mediante farta prova documental concernente aos empréstimos obtidos, foram os mesmos indevidamente tributados.

No tocante à movimentação financeira relativa ao ano-calendário 2003 - Banco Mercantil, os documentos demonstram com clareza a inoccorrência de qualquer possibilidade de tributação. No demonstrativo, acompanhado da documentação pertinente, juntam-se, além dos extratos bancários, também os comprovantes de depósito com autenticação bancária, indicando tratarem-se de dinheiro próprio do contribuinte.

No que diz respeito a movimentação bancária realizada perante o Banco Bradesco, as planilhas e documentos igualmente reafirmam que não se tratam de verbas passíveis de sujeição à hipótese de incidência do Imposto de Renda. A título de exemplo, no item referente ao depósito de R\$ 28.000,00, datado de 07/01/2003, proveniente da empresa M2 Ltda, comprova-se por documentação contábil tratar-se de distribuição de lucros ao sócio Carlos Roberto Massa, valor depositado na conta do contribuinte. Além dos demonstrativos pertinentes, acosta-se o recibo de lucro distribuído, extrato bancário e declaração firmada pelo cedente do empréstimo.

A inconsistência e a imprecisão do Auto restam ainda mais evidentes na medida que o montante de R\$ 28.000,00, repassado ao contribuinte, a título de empréstimo, já havia sido devidamente tributado na empresa M2 Ltda, representando verba referente à distribuição de lucros.

No ano de 2004, a movimentação financeira do contribuinte ocorreu junto ao Banco Bradesco, estando a documentação comprobatória da origem e causa dos valores depositados devidamente anexada a este recurso.

No tocante à movimentação referente ao ano de 2006, da mesma forma demonstra-se, através da juntada da inclusa documentação, não estar diante de rendimentos tributáveis enquadrados na hipótese de incidência do imposto de renda.

O entendimento desse respeitável CARF não traz qualquer tipo de respaldo à pretensão de considerar a totalidade dos depósitos em conta-corrente como renda passível de sujeição à tributação.

Em que pese todos os empréstimos estejam demonstrados por meio de escritura pública - que, embora tenha sido lavrada posteriormente à sua realização, não perde a capacidade de produzir efeitos jurídicos, conclui-se erroneamente que o contribuinte não teria comprovado a fonte, "ou seja, provar que os créditos foram realmente feitos por Carlos Roberto Massa".

Para afastar a justificativa de empréstimos consignados em documento público, a fiscalização alegou que o contribuinte não comprovou que "os créditos foram realmente feitos por Carlos Roberto Massa". Por outro lado, na tentativa de justificar a alegada omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, os empréstimos foram considerados como realizados pelo Sr. Carlos Massa. Trata-se de medida inegavelmente incongruente e que pretende uma penalização do recorrente que beira a ilegalidade, não se vislumbrando qualquer possibilidade de manutenção da autuação.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Núbia Matos Moura, relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Inicialmente, deve-se examinar a alegação do recorrente de **nulidade do lançamento**. Nesse sentido, o contribuinte afirma que, quanto à infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, a autoridade fiscal deixou de identificar em quais parágrafos ou incisos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estaria a proceder ao enquadramento e que tal fato dificultou a sua defesa.

De pronto, cumpre dizer que a autoridade fiscal fez constar no enquadramento legal da infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, fls. 460.

Ora, como se sabe, o artigo é composto pelo *caput* e seus incisos e parágrafos, de sorte que quando não se destaca determinado inciso ou parágrafo significa dizer que a totalidade do artigo deve ser observada. Diga-se, ainda, que embora o contribuinte afirme que a ausência de discriminação dos parágrafos e incisos no enquadramento legal tenha dificultado sua defesa, fato é que o recorrente não indicou qual dificuldade seria esta.

E mais, o contribuinte demonstrou ter perfeito entendimento da infração a ele imputada, de modo que não restou, nesse aspecto, caracterizado o cerceamento do direito de defesa, que pudesse ensejar a nulidade do lançamento.

Já quanto à infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, o contribuinte diz que houve cerceamento do seu direito de defesa, na medida em que não lhe foi possibilitado contraditar o que fora afirmado nos depoimentos testemunhais utilizados como prova da infração.

Mais uma vez, a alegação de cerceamento do direito de defesa alegado pelo recorrente na pode prosperar, posto que o contribuinte poderia contraditar o depoimento das testemunhas nas fases de impugnação e recursal, coisa que não fez.

Diga-se, ainda, que o lançamento foi levado a efeito por autoridade competente e que na lavratura do Auto de Infração foram cumpridas todas as formalidades estabelecidas no artigo 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), estando o lançamento em perfeito acordo com as exigências previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal.

As demais questões trazidas pela defesa no item concernente à nulidade do lançamento (enquadramento legal) serão analisadas adiante, posto que são mais condizentes com o mérito das infrações.

Nestes termos, afasta-se a alegação de nulidade do lançamento.

Ainda em sede preliminar, o contribuinte suscita a **nulidade da decisão recorrida**. Nesse sentido, afirma que o acórdão da decisão mostrou-se por demais genérico, trazendo alegações que demonstram não ter sido efetivamente considerado o conjunto probatório carreado pelo contribuinte. Diz, também, que deixou-se de considerar diversos documentos essenciais ao esclarecimento das questões pendentes no presente caso e que a autoridade julgadora de primeiro grau simplesmente não apreciou documentos favoráveis ao contribuinte, o que afasta suas garantias constitucionais.

O acórdão da decisão recorrida, ao contrário do que afirma a defesa, analisou todas as alegações trazidas na impugnação e justificou com exaustão os motivos que conduziram à manutenção das infrações imputadas ao contribuinte, sendo certo que a decisão recorrida faz expressa citação aos documentos apresentados pelo contribuinte, durante o procedimento fiscal, assim como aqueles apresentados juntamente com a impugnação.

Nesse ponto, importa observar que o contribuinte diz que a decisão recorrida deixou de considerar diversos documentos essenciais ao esclarecimento das questões pendentes, no entanto, não especifica que documentos seriam estes, favoráveis ao contribuinte, e que não teriam sido apreciados na decisão recorrida.

Diga-se aqui também que as demais questões suscitadas pela defesa nos parágrafos dedicados à nulidade da decisão recorrida serão apreciadas juntamente com as questões de mérito, por ser assim mais conveniente.

Nessa conformidade, não pode prevalecer a argüição de nulidade da decisão de primeira instância suscitada pelo recorrente.

Quanto ao mérito, inicialmente serão analisadas as questões trazidas pela defesa no que concerne à **infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada**, cujo lançamento foi realizado sob a égide do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Referido dispositivo legal estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que 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.

Ou seja, a partir da vigência da Lei nº 9.430, de 1996, ficou determinado que se considere, por presunção legal, como omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física, regularmente intimada, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Verificada a ocorrência de depósitos bancários, cuja origem não foi devidamente comprovada pelo contribuinte, é certa também a ocorrência de omissão de rendimentos à tributação. A legislação não faz nenhuma outra exigência para que reste caracterizada a omissão de rendimentos. Não é necessário, portanto, que a autoridade fiscal demonstre a existência de acréscimo patrimonial ou de sinais exteriores de riqueza.

Tal entendimento já foi pacificado neste Colegiado, conforme se infere da **Súmula CARF nº 26, abaixo transcrita:**

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010)

Assim, não pode prosperar as arguições da defesa de que seria necessário que a autoridade fiscal procedesse à vinculação expressa entre cada depósito e determinada operação produtora de receita.

Não pode também prosperar a alegação de que não existem receitas sem custos e que a presunção como foi aplicada aponta para os depósitos como se fossem receitas líquidas.

Como já dito acima, verificada a ocorrência de depósitos bancários, cuja origem não foi devidamente comprovada pelo contribuinte, é certa também a ocorrência de omissão de rendimentos à tributação. A legislação não prevê a possibilidade de exclusão de parte dos créditos, sob a justificativa de custos.

Também deve ser lembrada neste voto a Súmula CARF nº 38, a seguir transcrita, posto que segundo o entendimento do contribuinte a autoridade fiscal adotou forma equivocada de tributação ao incluir a totalidade dos depósitos bancários não comprovados na base de cálculo da tabela progressiva anual. Ou seja, o contribuinte entende que a tributação dos depósitos bancários com origem não comprovada deve ser tributada mensalmente.

Súmula CARF nº 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (Portaria MF n.º 383 DOU de 14/07/2010)

Como se vê, da Súmula acima transcrita, o fato gerador da infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário correspondente, estando correto o procedimento da autoridade fiscal ao proceder ao cálculo do imposto devido mediante utilização da tabela progressiva anual.

O contribuinte afirma, ainda, que não foi observado o comando existente no parágrafo 3º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito:

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

(...)

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 Lei nº 9.481, de 1997)

Dos citados dispositivos infere-se que, no caso de pessoas físicas, não se admite a presunção de omissão de rendimentos, relativamente aos créditos de valor individual

inferiores a R\$ 12.000,00, cuja soma não atinja o montante de R\$ 80.000,00, no ano-calendário, sendo, inclusive, este o teor da Súmula CARF nº 61, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 61: Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física. (Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010).

No presente caso, os créditos considerados pela autoridade fiscal como de origem não comprovada no lançamento encontram-se listados no Termo de Verificação Fiscal, fls. 434/447, sendo certo que assiste razão ao contribuinte no que diz respeito ao ano-calendário 2004, cuja soma dos créditos de valor individual inferiores a R\$ 12.000,00 é de R\$ 32.157,16, montante inferior ao limite de R\$ 80.000,00.

Logo, para o ano-calendário de 2004, devem ser excluídos da tributação os créditos inferiores a R\$ 12.000,00, cujo montante perfaz a quantia de R\$ 32.157,16, remanescendo apenas dois créditos: 10/02/2004 – R\$ 35.000,00 e 04/10/2004 – R\$ 70.000,00.

Já nos anos-calendário 2003 e 2006, os somatórios dos créditos de valor igual ou inferior a R\$ 12.000,00 é de R\$ 116.900,00 e R\$ 116.674,98, respectivamente. Portanto, para referidos anos-calendário, não há que se falar de aplicação do disposto no art. 42, §3º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

No que concerne à comprovação da origem dos depósitos levados à tributação, pode-se dizer que o contribuinte traz basicamente duas justificativas: empréstimos e dinheiro próprio do contribuinte.

Nas Declarações de Ajuste Anual(DAA), anos-calendário 2003, 2004 e 2006, fls. 11/13, 14/16, 27/29, apresentadas pelo contribuinte, tempestivamente, constam as seguintes informações de empréstimos tomados pelo contribuinte:

	31/12/2002	31/12/2003	31/12/2004	31/12/2005	31/12/2006
Carlos Roberto Massa	250.000,00	0,00	-	0,00	3.000.000,00
Carlos Henrique de Mattos Sabino	48.000,00	168.000,00	100.000,00	-	-
Luiz Gustavo de Mattos Sabino	0,00	200.000,00	200.000,00	-	-
Antonio Honorato Cioni	0,00	450.000,00	0,00	-	-

Ocorre que, tratando-se de comprovação da origem de depósitos efetivados nas contas-correntes do contribuinte, não basta que reste comprovada a existência de empréstimos, fazendo-se necessária a comprovação da correlação entre o depósito, que se pretende comprovar, e o empréstimo.

No presente caso, o contribuinte juntou aos autos documentos que seriam suficientes para comprovar a existência do empréstimo, entretanto, da documentação apresentada, na grande maioria das vezes, não se verifica a correlação entre o depósito e o empréstimo, conforme se verá adiante.

Para ilustrar o acima mencionado serão a seguir analisadas as documentações apresentadas pelo contribuinte para justificar três depósitos havidos no ano-calendário 2003, que são representativos das formas adotadas pelo contribuinte para comprovar a alegação de empréstimos.

07/01/2003 – depósito em dinheiro - R\$ 28.000,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Carlos Roberto Massa e para comprovar sua alegação apresentou documentos, fls. 10/29 (anexo 2), dentre os quais se destaca cópia do livro Diário da pessoa jurídica M2 Ltda, onde consta o registro de distribuição de lucro para Carlos Roberto Massa, no valor de R\$ 28.000,00, pagos em 07/01/2003, mediante cheque nº 81; extrato da conta bancária da pessoa jurídica, demonstrando que o referido cheque nº 81 foi pago em espécie e declaração firmada por Carlos Roberto Massa, onde o mesmo afirma que concedeu em 07/01/2003 empréstimo ao contribuinte, no valor de R\$ 28.000,00.

Muito embora, não conste na DAA do ano-calendário 2003 do contribuinte saldo de empréstimo bancário tomado de Carlos Roberto Massa em 31/12/2003, os documentos apresentados são contundentes a corroborar a tese da defesa, inclusive com prova da transferência bancária da quantia de R\$ 28.000,00 de Carlos Roberto Massa para o contribuinte, no valor e na data do crédito investigado.

Logo, deve-se considerar comprovada a origem do depósito de R\$ 28.000,00.

23/01/2003 – depósito em dinheiro – R\$ 10.000,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Carlos Roberto Massa e para comprovar sua alegação trouxe apenas a cópia do comprovante de depósito, fls. 64 (anexo 2) e declaração firmada por Carlos Roberto Massa, fls. 65 (anexo 2), onde o mesmo afirma que concedeu em 10/01/2003 empréstimo ao contribuinte, no valor de R\$ 10.000,00. Tais documentos, diferentemente do caso anteriormente analisado, não demonstram a existência de vinculação entre o depósito de R\$ 10.000,00 e o empréstimo por ventura concedido ao contribuinte por Carlos Roberto Massa.

Importante dizer que não se está aqui dizendo que o empréstimo não tenha de fato ocorrido, mas que a documentação apresentada pelo contribuinte é insuficiente para fazer a necessária correlação entre os dois fatos – depósito de R\$ 10.000,00 e empréstimo de R\$ 10.000,00.

Logo, permanece não comprovada a origem do depósito de R\$ 10.000,00, efetuado em 23/01/2003.

05/06/2003 – depósito em dinheiro – R\$ 6.100,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Luiz Gustavo de Mattos Sabino e para comprovar sua alegação apresentou documentos, fls. 12/29 (anexo 5), dentre os quais se destaca cópia do livro Diário da pessoa jurídica HG Administradora e Serviços Ltda, onde consta o registro de distribuição de lucro para Luiz Gustavo de Mattos Sabino, no valor de R\$ 6.100,00, pagos em 05/06/2003, mediante cheque nº 127 e extrato da conta

bancária da pessoa jurídica, demonstrando que o referido cheque nº 127 foi liquidado mediante compensação.

De pronto, verifica-se que o cheque nº 127 foi liquidado mediante compensação ao passo que o depósito que se pretende justificar foi feito em dinheiro. E mais, o valor do cheque nº 127 é de R\$ 11.000,00, posto que fora utilizado pela pessoa jurídica para pagar lucros aos sócios Luiz Gustavo de Mattos Sabino e Antonio Honorato Cioni.

Logo, tem-se que os documentos apresentados pelo contribuinte não permitem a correlação entre o empréstimo tomado de Luiz Gustavo de Mattos Sabino e o depósito, no valor de R\$ 6.100,00, que permanece com a origem não comprovada, posto que não é possível afirmar que o depósito na conta do contribuinte tenha sido efetivado com os recursos advindos do lucro distribuído à Luiz Gustavo de Mattos Sabino.

Da análise dos documentos apresentados para justificar os três depósitos resta evidenciado como o contribuinte deve proceder para comprovar a origem dos depósitos, quando se trata de empréstimos. Não basta comprovar a existência do empréstimo. É preciso que reste evidenciado que o depósito investigado teve origem no empréstimo, conforme ocorreu no caso do primeiro depósito analisado.

Diga-se, ainda, que no caso do primeiro depósito a autoridade fiscal não poderia simplesmente desprezar as provas produzidas pelo contribuinte, seja sob a alegação de que o empréstimo não estivesse tempestivamente declarado, seja porque os contratos dos empréstimos foram produzidos depois de iniciado o procedimento fiscal, dado que os documentos bancários e a escrita contábil das pessoas jurídicas são provas contundentes, que comprovam a alegação do contribuinte e somente poderiam ser rechaçadas, caso a autoridade fiscal demonstrasse a inverdade da tese defendida pelo recorrente.

Nestes termos, no que diz respeito ao ano-calendário 2003 e em se tratando dos depósitos, cuja origem é justificada pelo contribuinte como empréstimos, estão comprovadas as origens dos seguintes depósitos, além daquele de R\$ 28.000,00, acima mencionado:

10/01/2003 – transferência entre agências dinheiro – R\$ 40.000,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Carlos Roberto Massa e para comprovar sua alegação apresentou documentos, fls. 33/40 (anexo 2), dentre os quais se destaca cópia do livro Diário da pessoa jurídica Linha R Comércio Imp. e Exp. Ltda, onde consta o registro do recebimento de cheque da pessoa jurídica Nutriara, no valor de R\$ 40.000,00 e também o registro de que tal cheque foi utilizado para fazer devolução de aporte de capital para o sócio Carlos Roberto Massa, no valor de R\$ 40.000,00. De outra banda, a própria autoridade fiscal fez constar em sua planilha que tal depósito tinha como origem a Nutriara (conforme informação prestada pelo Banco Central). Consta, ainda, dentre os documentos apresentados pelo contribuinte declaração firmada por Carlos Roberto Massa, onde o mesmo afirma que concedeu em 10/01/2003 empréstimo ao contribuinte, no valor de R\$ 40.000,00.

Logo, deve-se considerar comprovada a origem do depósito de R\$ 40.000,00.

04/02/2003 – depósito em dinheiro – R\$ 37.000,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Carlos Roberto Massa e para comprovar sua alegação apresentou documentos, fls. 128/146 (anexo 2), dentre os quais se destaca cópia do livro Diário da pessoa jurídica M2 Ltda, onde consta o registro de distribuição de lucro para Carlos Roberto Massa, no valor de R\$ 37.000,00, pagos em 30/01/2003, mediante cheque nº 123; extrato da conta bancária da pessoa jurídica, demonstrando que o referido cheque nº 123 foi pago em espécie e declaração firmada por Carlos Roberto Massa, onde o mesmo afirma que concedeu em 04/02/2003 empréstimo ao contribuinte, no valor de R\$ 37.000,00.

Logo, deve-se considerar comprovada a origem do depósito de R\$ 37.000,00.

Os demais créditos efetivados no ano-calendário 2003, cuja origem é justificada pelo contribuinte por empréstimos permanecem não comprovados, posto que a documentação apresentada assemelha-se aos depósitos de R\$ 10.000,00 (23/01/2003) e de R\$ 6.100,00 (05/06/2003), acima analisados de modo ilustrativo das formas de comprovação utilizadas pela defesa.

Ainda no que pertine aos empréstimos, deve-se examinar o depósito de R\$ 60.000,00, efetivado em 12/12/2003, tendo em vista que a documentação apresentada pelo contribuinte é diferente daquelas já explicitadas e analisadas neste voto:

12/12/2003 – depósito em cheque – R\$ 60.000,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Carlos Henrique de Mattos Sabino e para comprovar sua alegação apresentou documentos, fls. 79/87 (anexo 8). Segundo o contribuinte, seu irmão teria vendido um veículo e o produto de tal venda teria sido repassada ao contribuinte à título de empréstimo. Ocorre que a autorização para transferência de veículo não está datada e consta como comprador Plaza Veículos e Serviços Ltda, com valor de R\$ 97.000,00. Por outro lado há informação nos autos do Banco Central de que o cheque de R\$ 60.000,00, depositado na conta bancária do contribuinte, foi emitido por Monta Comércio e Indústria Ltda.

Tem-se, portanto, que os documentos apresentados pelo contribuinte não confirmam a tese por ele defendida, de modo que permanece não comprovada a origem do crédito de R\$ 60.000,00.

No que tange a alegação do recorrente de que alguns depósitos tenham sido efetuados com dinheiro próprio do contribuinte tem-se que tal tese não pode prosperar, por falta de comprovação e também porque não é razoável admitir que o contribuinte mantenha recursos em espécie em seu poder para fazer frente a depósitos em suas contas bancárias.

Para o ano-calendário 2004, restou registrado neste voto que depois de aplicado o limite de R\$ 80.000,00 para os depósitos de valor igual ou inferior a R\$ 12.000,00, remanesceram apenas dois depósitos, os quais serão a seguir analisados à luz da documentação apresentada pelo contribuinte:

10/02/2004 – depósito em cheque - R\$ 35.000,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Antonio Honorato Cioni e para comprovar sua alegação apresentou apenas o comprovante do depósito, fls. 142 (anexo 8), que não identifica o emitente do cheque depositado. Nestes termos, não restou evidenciado que o recurso depositado na conta do recorrente tenha sido de fato proveniente de Antonio Honorato Cioni. Logo, por tudo aqui já mencionado neste voto, permanece não comprovada a origem do depósito de R\$ 35.000,00.

06/10/2004 – TED transferência eletrônica - R\$ 70.000,00

O recorrente afirma que o depósito teria sido feito com dinheiro próprio do contribuinte. Porém, há informação nos autos do Banco Central que indica como depositante Luiz Carlos Rosseti.

Nestes termos, dada a falta de comprovação da alegação do contribuinte e também considerando a divergência entre aquilo que o contribuinte diz e a informação prestada pelo Banco Central, permanece não comprovada a origem do depósito de R\$ 70.000,00.

No que tange ao ano-calendário 2006, cumpre dizer que o contribuinte durante o procedimento fiscal não apresentou nenhum documento comprobatório de suas alegações para justificar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias, sendo certo que apenas indicou que se tratava de empréstimos devidamente informados em suas Declarações de Ajustes Anuais e também nas Declarações das pessoas que lhe concederam os empréstimos.

Como já afirmado neste voto, tratando-se de comprovação de depósitos bancários, a simples existência de empréstimos não é suficiente para comprovar a origem dos depósitos efetuados nas contas do contribuinte, sendo importante que seja comprovado que o recurso depositado de fato adveio da pessoa que concedeu o empréstimo.

No recurso, o contribuinte afirma que: *no tocante à movimentação referente ao ano de 2006, da mesma forma demonstra-se, através da juntada da inclusa documentação, não estar diante de rendimentos tributáveis enquadrados na hipótese de incidência do imposto de renda.*

Contudo, deve-se observar que os documentos juntados aos autos quando da apresentação do recurso referem-se aos anos de 2003 e 2004, não existindo nenhum documento relativo ao ano 2006.

Ora, considerando que durante o procedimento fiscal e quando da apresentação do recurso não houve a juntada de documentos relativos ao ano de 2006, buscou-se dentre os documentos apresentados juntamente com a impugnação aqueles relativos ao ano-calendário 2006, os quais encontram-se às fls. 755/862, e serão a seguir analisados:

03/03/2006 – depósito em cheque - R\$ 150.000,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Carlos Roberto Massa e para comprovar sua alegação apresentou documentos, fls. 755/764, dentre os quais se destaca cópia do livro Diário da pessoa

jurídica M2 Ltda, onde consta o registro de distribuição de lucro para Carlos Roberto Massa, no valor de R\$ 150.000,00, pagos em 03/03/2006; extrato da conta bancária da pessoa jurídica, demonstrando que o lucro foi pago com o cheque nº 374, liquidado por compensação e comprovante do depósito, com indicação de que o recurso foi creditado na conta do contribuinte por meio de compensação do cheque nº 374.

Logo, deve-se considerar comprovada a origem do depósito de R\$ 150.000,00.

12/09/2006 – depósito em cheque - R\$ 50.000,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Carlos Roberto Massa e para comprovar sua alegação apresentou documentos, fls. 765/772, dentre os quais se destaca cópia do livro Razão da pessoa jurídica Massa & Massa Comunicação e Marcas Ltda, onde consta o registro de distribuição de lucro para Carlos Roberto Massa, no valor de R\$ 50.000,00, pagos em 03/09/2006, com o cheque nº 1951; extrato da conta bancária da pessoa jurídica, demonstrando que o cheque nº 1951 foi liquidado por compensação e comprovante do depósito, com indicação de que o recurso foi creditado na conta do contribuinte por meio de compensação do cheque nº 1951.

Logo, deve-se considerar comprovada a origem do depósito de R\$ 50.000,00.

12/12/2006 – depósito em cheque - R\$ 50.000,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Carlos Roberto Massa e para comprovar sua alegação apresentou documentos, fls. 773/780, dentre os quais se destaca cópia do livro Razão da pessoa jurídica Massa & Massa Comunicação e Marcas Ltda, onde consta o registro de distribuição de lucro para Carlos Roberto Massa, no valor de R\$ 50.000,00, pagos em 12/12/2006, com o cheque nº 2033; extrato da conta bancária da pessoa jurídica, demonstrando que o cheque nº 2033 foi liquidado por compensação e comprovante do depósito, com indicação de que o recurso foi creditado na conta do contribuinte por meio de compensação do cheque nº 2033.

Logo, deve-se considerar comprovada a origem do depósito de R\$ 50.000,00.

08/08/2006 – depósito em cheque - R\$ 100.000,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Carlos Roberto Massa e para comprovar sua alegação apresentou documentos, fls. 781/791, dentre os quais se destaca cópia do livro Razão da pessoa jurídica Massa & Massa Comunicação e Marcas Ltda, onde consta o registro de distribuição de lucro para Carlos Roberto Massa, no valor de R\$ 100.000,00, pagos em 08/08/2006, com o cheque nº 1928. Já o comprovante de depósito apresentado pelo contribuinte menciona que os cheques depositados em sua conta foram os de nºs 1919 e 0369.

Assim, dada a divergência apontada entre os documentos apresentados pelo contribuinte, permanece não comprovada a origem do depósito de R\$ 100.000,00.

07/06/2006 – depósito cc autoat - R\$ 50.000,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Carlos Roberto Massa e para comprovar sua alegação apresentou documentos, fls. 792/798, dentre os quais consta cópia do livro Diário da pessoa jurídica Massa & Massa Comunicação e Marcas Ltda, onde está registrado distribuição de lucro para Carlos Roberto Massa, no valor de R\$ 50.000,00, pagos em 07/06/2006 e cópia do extrato bancário da conta da pessoa jurídica indicando que tal pagamento fora feito mediante o cheque nº 1856, liquidado por compensação. Contudo, neste caso o contribuinte não juntou aos autos a cópia do comprovante do depósito efetuado em sua conta, de modo que não há como vincular a compensação do cheque de nº 1856 com o depósito, cuja origem se pretende comprovar.

Assim, permanece não comprovada a origem do depósito de R\$ 50.000,00.

07/11/2006 – transferência entre agência cheque - R\$ 50.000,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Carlos Roberto Massa e para comprovar sua alegação apresentou documentos, fls. 799/805, dentre os quais consta cópia do livro Razão da pessoa jurídica Massa & Massa Comunicação e Marcas Ltda, onde está registrado distribuição de lucro para Carlos Roberto Massa, no valor de R\$ 50.000,00, pagos em 07/11/2006, com o cheque nº 1994 e cópia do extrato bancário da conta da pessoa jurídica indicando que o cheque nº 1994 foi liquidado por compensação. Contudo, também neste caso o contribuinte não juntou aos autos a cópia do comprovante do depósito efetuado em sua conta, de modo que não há como vincular a compensação do cheque de nº 1994 com o depósito, cuja origem se pretende comprovar.

Assim, permanece não comprovada a origem do depósito de R\$ 50.000,00.

26/09/2006 – depósito em cheque - R\$ 485.000,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Carlos Roberto Massa e para comprovar sua alegação apresentou documentos, fls. 806/812, dentre os quais consta cópia do livro Razão da pessoa jurídica Massa & Massa Comunicação e Marcas Ltda, onde está registrado distribuição de lucro para Carlos Roberto Massa, no valor de R\$ 485.000,00, pagos em 26/09/2006, com o cheque nº 1972 e cópia do extrato bancário da conta da pessoa jurídica indicando que o cheque nº 1972 foi liquidado por compensação. Contudo, também neste caso, o contribuinte não juntou aos autos a cópia do comprovante do depósito efetuado em sua conta, de modo que não há como vincular a compensação do cheque de nº 1972 com o depósito, cuja origem se pretende comprovar.

Assim, permanece não comprovada a origem do depósito de R\$ 485.000,00.

15/09/2006 – depósito em dinheiro - R\$ 110.000,0006/09/2006 – depósito em dinheiro - R\$ 110.000,00

03/07/2006 – depósito em cheque - R\$ 50.000,00

24/07/2006 – depósito em cheque - R\$ 55.000,00

22/08/2006 – depósito em cheque - R\$ 80.000,00

30/08/2006 – depósito em cheque - R\$ 150.000,00

Para os seis depósitos acima, o contribuinte também afirma tratar-se de empréstimo obtido de Carlos Roberto Massa, porém os documentos apresentados pelo contribuinte são insuficientes para se fazer a correlação entre o lucro recebido por Carlos Roberto Massa e o depósito que se pretende comprovar. Nestes casos os documentos não serão aqui mencionados um a um por tratar-se de situação idêntica aqueles anteriormente analisados.

Assim, permanecem não comprovadas as origens dos depósitos acima especificados.

10/05/2006 – depósito cc autoat - R\$ 50.000,00

O contribuinte afirma que a origem de tal crédito é empréstimo tomado de Carlos Roberto Massa e para comprovar sua alegação apresentou documentos, fls. 830/834, dentre os quais consta cópia do livro Razão da pessoa jurídica Massa & Massa Comunicação e Marcas Ltda, onde está registrado distribuição de lucro para Carlos Roberto Massa, no valor de R\$ 50.000,00, pagos em 10/05/2006 e cópia do extrato bancário da conta da pessoa jurídica indicando na mesma data compensação de cheque do mesmo valor. E mais, há indicação nos autos de que o Banco Central informou que o referido depósito efetuado na conta do contribuinte teve como origem a pessoa jurídica Massa & Massa.

Logo, deve-se considerar comprovada a origem do depósito de R\$ 50.000,00.

Para os demais depósitos levados à tributação no ano-calendário 2006 não foram localizados nos autos documentos comprobatórios, de sorte que permanecem não comprovadas as suas origens.

Nesta conformidade, encerra-se aqui a apreciação da infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, devendo-se excluir de sua base de cálculos as quantias de R\$ 105.000,00, R\$ 32.157,16 e R\$ 300.000,00, nos anos-calendário 2003, 2004 e 2006, respectivamente.

Por fim, passa-se análise das alegações do recorrente no que diz respeito à **infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica**.

Em suas Declarações de Ajuste Anual, anos-calendário 2003, 2004 e 2005, o contribuinte fez consignar que teria recebido doações de Carlos Roberto Massa, nos seguintes valores, respectivamente, R\$ 250.000,00, R\$ 480.000,00 e R\$ 1.000.000,00.

Entretanto, em razão de fatos verificados durante o procedimento fiscal, a autoridade fiscal entendeu que os valores ditos recebidos por doação corresponderiam na

verdade a rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebido da pessoa jurídica Massa & Massa Ltda, da qual Carlos Roberto Massa é sócio.

No recurso, o contribuinte se insurge contra a infração afirmando que a conclusão da autoridade fiscal é equivocada e que os argumentos utilizados pela fiscalização são frágeis e que não caracterizam o suposto vínculo empregatício.

Vê-se, portanto, que a lide gira em torno de se saber se os valores recebidos pelo contribuinte são de fato doações de Carlos Roberto Massa ou se são rendimentos decorrentes de função exercida na pessoa jurídica Massa & Massa Ltda, da qual Carlos Roberto Massa é sócio, sendo certo que o contribuinte em nenhum momento nega ter recebido referidas quantias.

Nesse ponto, importa observar a definição de doação, que consta do art. 538 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), que a seguir se transcreve:

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

Como se vê, o que caracteriza a doação é a liberalidade, ou seja, o doador transfere bens ou vantagens para outrem sem nada receber em troca, não há, portanto, contraprestação. Ou seja, se a transferência se dá em razão de contraprestação não há que se falar em doação.

No presente caso, durante o procedimento fiscal, restaram apurados os seguintes fatos:

Relativo aos anos-calendário de 2003 e 2006 o contribuinte não declara qualquer renda tributável. Em 2004 e 2005 declara como renda apenas R\$ 7.301,32 e R\$ 2.309,17 como recebimento de VGBL.

Entretanto, a documentação obtida durante a fiscalização permite concluir que Alberto Luiz de Mattos Sabino trabalha na empresa de propriedade de Carlos Roberto Massa, a M&M Administração e Participações Ltda, CNPJ 02.836.698/0001-05, pelos seguintes fatos:

- Verificou-se nas fichas proposta de abertura de conta dos bancos, fls. 412 a 415 (repetidas nas fls. 3, 4, 32 e 97 do ANEXO I), que o contribuinte declara trabalhar na empresa M&M Administração e Participações: em 25/07/2001, no cargo de superintendente, fls. 412 e 413; em 12/07/2002, no cargo de administrador, fl. 414; em 09/05/2006, no cargo Nível de Gerência, fl. 415.

- Em ação fiscal da Receita Federal do Brasil na empresa Massa&Massa Ltda, CNPJ 81.261.364/0001-27, o contribuinte recebe os documentos em nome da empresa e se declara superintendente do Grupo Massa, fls. 384 a 387.

- Para fazer a entrega pessoal do Termo de Intimação 13, fl. 369, acompanhado do procurador do contribuinte, fomos ao nº

869, 14º andar, da Rua Mal. Deodoro, Centro, Curitiba, atual endereço da empresa M&M Administração e Participações Ltda, CNPJ 02.836.698/0001-05, conforme relato da entrega do referido Termo, fl. 370. Em resposta a este Termo, o contribuinte negou possuir vínculo empregatício com a M&M Administração e Participações Ltda, CNPJ 02.836.698/0001-05, holding do denominado Grupo Massa, ou com qualquer empresa a ela vinculada, fl. 371.

- Durante esta fiscalização, conforme o relato registrado em termo, fls. 388 a 411, obtivemos, em 22/10/2007, declaração de Patrícia Schulze que trabalhou na M&M de 2002 a 2004 e afirma que o contribuinte era o superintendente da empresa.

- Pesquisa na Internet, em site de busca, fls. 416 a 422, registram declarações feitas por Alberto Sabino à imprensa onde este aparece como sendo "diretor executivo do Grupo Massa", "presidente do Grupo Massa", "superintendente da Massa&Massa" e "superintendente do Grupo Massa".

- Na Diligência às fls. 423 e 424, Sara Gabriel Okar, CPF 747.890.589-72, afirma ter trabalhado na M&M de 2003 a início de 2005, onde Alberto Sabino era o diretor da holding, onde comparecia diariamente.

- Na Diligência às fls. 425 e 426, Juliana Tiburcio Barbosa Avanzo, CPF 004.436.439-38, afirma ter trabalhado na M&M de fevereiro de 2004 a janeiro de 2005, onde Alberto Sabino era o responsável pela empresa e lá comparecia diariamente quando não se encontrava em viagem.

- Na Diligência às fls. 427 e 428, Elisangela Zuege, CPF 267.211.338-65, afirma ter trabalhado na M&M de novembro de 2002 a agosto de 2005, onde Alberto Sabino era tratado como presidente do grupo e que todas os funcionários eram subordinados a este.

Como se vê, ao contrário do que afirma a defesa, são vastas e robustas as provas trazidas pela autoridade fiscal para caracterizar que os valores recebidos pelo contribuinte são decorrentes da prestação de serviços, não podendo prevalecer a tese de doação defendida pela defesa.

A caracterização da infração não está calcada simplesmente em informações extraídas da internet ou de depoimentos testemunhais. As provas mais contundentes são justamente aquelas produzidas pelo próprio contribuinte, quando afirmou perante às instituições financeiras, onde tem contas bancárias, ser *diretor executivo do Grupo Massa, presidente do Grupo Massa e superintendente da Massa & Massa* e também quando o contribuinte recebeu autoridade fiscal encarregada de procedimento fiscal contra Massa & Massa Ltda, momento em que afirmou ser o superintendente do Grupo Massa e tomou ciência de Termo de Intimação dirigido à pessoa jurídica Massa & Massa Ltda, apondo sua assinatura no campo próprio do respectivo Termo.

Importa também destacar que o contribuinte em suas Declarações de Ajustes Anuais, correspondentes aos exercícios fiscalizados, informa em campo próprio ser dirigente,

presidente e diretor de empresa e, no entanto, não informa rendimentos recebidos da empresa onde é dirigente, presidente ou diretor.

A alegação da defesa de que o vínculo empregatício não esteja comprovado nos autos, em nada invalida o lançamento. O cerne da questão é saber se o contribuinte prestou ou não serviço a Massa & Massa Ltda e se omitiu os rendimentos recebidos em razão do desenvolvimento de tal atividade, sendo, para o caso, irrelevante que esta prestação de serviço tenha sido com ou sem vínculo empregatício.

Repita-se, são fartas nos autos as provas de que o contribuinte presta serviços a Massa & Massa Ltda, sendo inadmissível que esta prestação de serviços seja graciosa.

À evidência, está-se diante da delicada matéria da valoração da prova. Na busca da verdade material - princípio este norteador do processo administrativo fiscal -, o julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, concludente por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza manifesta de uma dada situação de fato. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no Direito.

O julgador administrativo, a exemplo do que ocorre no âmbito do processo judicial penal, não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem - desde que estejam estes, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Na verdade, sem que se enverede pelo caminho de aferir se há ou não no processo uma prova isolada capaz de, por si só, demonstrar que o contribuinte recebe rendimentos decorrentes do trabalho, inquestionável é que a materialidade dos fatos é plenamente alcançada pelo conjunto de elementos juntados aos autos.

A conclusão que se impõe, portanto, é a de que os valores recebidos pelo contribuinte são decorrentes da prestação de serviços à pessoa jurídica Massa & Massa Ltda, não podendo prevalecer a tese de doação defendida pela defesa.

Nestes termos, deve-se manter a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Ante o exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida e, no mérito DAR PARCIAL provimento ao recurso para excluir de sua base de cálculo as quantias de R\$ 105.000,00, R\$ 32.157,16 e R\$ 300.000,00, nos anos-calendário 2003, 2004 e 2006, respectivamente.

Assinado digitalmente

Núbia Matos Moura - Relatora

Processo nº 10980.008970/2008-86
Acórdão n.º **2102-002.600**

S2-C1T2
Fl. 4.323

CÓPIA