



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>13005.720359/2011-60</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.494 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PAULO PEREIRA DE AZEVEDO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2007

INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. SUMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

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.

ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, mormente se a movimentação bancária supera em muito o montante de rendimentos informados na Declaração de Ajuste Anual.

DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM COMPROVADA. RENDIMENTOS PERCEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. LIBERAÇÃO DE ALVARÁS DE AUTORIZAÇÃO. RENDIMENTOS SUJEITOS A CARNÊ-LEÃO.

Comprovada a origem do depósito bancário como proveniente de levantamento de alvarás de autorização, feito através de processo judicial, no qual o contribuinte atuou como advogado, cabível a averiguação da tributação dos honorários advocatícios relacionados aos alvarás, pagos pelos clientes beneficiários dos alvarás de autorização. Não se tendo informado na Declaração de Ajuste Anual a totalidade dos rendimentos

percebidos de pessoas físicas, caracterizada está a infração de omissão de rendimentos.

MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE. CARNÊ-LEÃO. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Tendo, o contribuinte, percebido rendimentos de pessoas físicas, conforme demonstrado na Declaração de Ajuste Anual, e tendo havido insuficiência de recolhimento, por omissão de rendimentos, é exigível a multa de ofício isolada, com fundamento no art. 44, § 1º, III, da Lei 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA. SUMULA CARF Nº 147.

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação do patamar confiscatório da multa e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Sara Maria de Almeida Carneiro Silva** – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Marcelo de Sousa Sateles (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos até o julgamento de piso, transcrevo trechos do relatório do acórdão recorrido:

Contra o contribuinte, devidamente identificado nos autos, foi lavrado Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), fls. 938/958, para cobrança de Imposto de Renda, no valor total de R\$ 213.600,53. Sobre o Imposto de Renda Suplementar foi lançada Multa de Ofício, no percentual de 75%, no valor de R\$ 160.200,39.

O Auto de Infração vem cobrando, também, Multa de Ofício Isolada, nº valor de R\$ 24.804,52, relacionada a rendimentos percebidos de pessoas físicas, objeto de infração de omissão de rendimentos e ao correspondente Carnê-leão não recolhido, relativamente aos fatos geradores dos meses de janeiro a dezembro do ano-calendário de 2007.

O crédito Tributário totalizou, em 31/01/2011, o valor de R\$ 458.584,46, incluindo Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar, Multa de Ofício, Multa de Ofício Isolada e Juros de Mora, apurados com base na Taxa Selic.

(...)

**INFRAÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RENDIMENTOS PERCEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS, SUJEITOS A CARNÊ - LEÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS**  
Rendimentos de honorários advocatícios percebidos de pessoas físicas, pela atuação, como advogado, em diversos processos judiciais relacionados a ações judiciais movidas por pessoas físicas contra o Instituto Nacional do Seguro Social, INSS (revisão de benefícios de aposentadoria de trabalhadores rurais).

O senhor contribuinte, no ano-calendário de 2007, percebeu honorários advocatícios por conta de diversos Alvarás de Autorização, expedidos pela Justiça Federal e relacionados a ganhos de benefícios de aposentadoria em processo judicial movido contra o INSS.

Retenção dos honorários advocatícios por ocasião do crédito do valor do alvará de autorização na conta corrente ou na conta de poupança em nome do senhor contribuinte, mantidas na Caixa Econômica Federal.

O valor do Alvará de Autorização era creditado na conta de poupança nº 013.00049578-0 ou na conta corrente nº 001.0006610-9, ambas mantidas na agencia nº 0519 da Caixa Econômica Federal.

Pelas informações do senhor contribuinte em resposta à intimação do autor do procedimento de fiscalização, o valor creditado era posteriormente sacado através de cheque de sua emissão para pagamento ao autor da ação judicial. Pelas informações, ainda do senhor contribuinte, do valor creditado na conta de poupança ou na conta corrente, era retido um valor correspondente a 25%, para

pagamentos dos honorários advocatícios, correspondente a 10%, para pagamento do valor da CPMF, correspondente a 0,38%, e para pagamento do valor do Imposto de Renda Retido na Fonte, no percentual de 3%, e para pagamento das despesas de custas judiciais. O beneficiário do alvará de autorização recebia um valor líquido, subtraído do valor correspondente ao percentual de 25%.

Inicialmente, no procedimento de fiscalização, o senhor contribuinte foi intimado a apresentar os extratos bancários relacionados à conta corrente nº 0010006610-9 e da conta de poupança nº 013.00049578-0, ambas mantidas na Caixa Econômica Federal, agência nº 0519.

A fiscalização de posse das cópias dos extratos bancários elaborou demonstrativo dos depósitos bancários, relativamente à conta de poupança e à conta corrente, e intimou o senhor contribuinte a comprovar o origem dos depósitos bancários relacionados a créditos autorizados, depósitos em espécie, e a depósitos em cheques.

Em resposta à intimação, o senhor contribuinte esclarecia que:

1) os créditos autorizados, feitos na conta de poupança e na conta corrente, eram referentes a levantamentos de alvarás judiciais relacionados a processos judiciais de ações movidas contra o INSS, de interesse de terceiros, atuando como advogado, apresentando, como provas, diversos Alvarás de Autorização do Poder Judiciário;

2) do valor creditado fazia a retenção de 25%, para pagamento dos honorários advocatícios, correspondente a 10%, para pagamento do valor da CPMF, correspondente a 0,38%, e para pagamento do valor do Imposto de Renda Retido na Fonte, no percentual de 3%, e para pagamento das despesas de custas judiciais;

3) posteriormente, repassava para o autor da ação através de cheque sacado da conta corrente o valor do alvará judicial, diminuído dos honorários advocatícios, da CPMF, do IRRF e das custas judiciais;

4) o beneficiário da ação judicial recebia o ganho através de cheque emitido por ele da sua própria conta corrente.

A fiscalização de posse da relação dos Alvarás de Autorização elaborou um demonstrativo discriminando por mês o número do alvará, nome do beneficiário, data do crédito na conta corrente ou na conta de poupança, e o valor. Elaborou, também, demonstrativo dos créditos autorizados, dos depósitos em espécie e dos depósitos em cheques, relativamente à conta de poupança e à conta corrente.

Relativamente a cada mês, o somatório mensal dos créditos autorizados, dos depósitos em espécie e dos depósitos em cheques, tanto da conta corrente como da conta de poupança, foi confrontado com o somatório mensal dos alvarás de autorização, tomando-se como data e valor as informações constantes da

autenticação mecânica da Caixa Econômica Federal, feita no Alvará de Autorização.

A diferença entre o somatório mensal dos créditos (créditos autorizados, dos depósitos bancários em espécie e dos depósitos bancários em cheques) e o somatório mensal dos alvarás de autorização foi tida como depósitos bancários sem comprovação da origem.

Os créditos autorizados constantes do extrato da conta corrente e os créditos autorizados constantes do extrato da conta de poupança, que estavam respaldados com o respectivo Alvará de Autorização, foram tidos como de origem comprovada e foram considerados como base para cálculo dos honorários advocatícios.

Por falta de apresentação do Livro Caixa e das despesas das custas judiciais, o autor do procedimento fiscal considerou que o valor dos honorários advocatícios tinha sido no percentual de 21,62%. Assim, 21,62% do somatório mensal dos alvarás de autorização, conforme autenticação mecânica da CEF, foi considerado como honorário advocatício, recebido de pessoas físicas, sujeito ao recolhimento mensal, Carnê-leão.

O somatório mensal dos honorários advocatícios, apurados com base nos levantamentos dos alvarás de autorização, foi confrontado com o somatório mensal dos rendimentos percebidos de pessoas físicas, informados na Declaração de Ajuste Anual, apurando-se infração de omissão de rendimentos percebidos de pessoas físicas, no valor total anual de R\$ 182.747,75, conforme demonstrativo, abaixo:

(...)

#### DA MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE

Considerando que os rendimentos percebidos de pessoas físicas sujeitavam-se ao recolhimento de Carnê-leão, apurou-se Multa de Ofício Isolada, no percentual de 50% do Carnê-leão não recolhido, conforme demonstrativo, abaixo:

(...)

#### INFRAÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não logrou comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações.

Dada a constatação de incompatibilidade entre o montante dos rendimentos declarados e o montante da movimentação financeira em conta corrente e em conta de poupança, o contribuinte foi intimado a apresentar os extratos bancários, relativamente ao ano-calendário de 2007.

Para o ano-calendário de 2007, o senhor contribuinte movimentou em bancos recursos que somaram no ano valor superior a R\$ 1.525.341,54,88, enquanto na Declaração de Ajuste Anual, informou rendimentos em valor total de R\$ 181.487,49, compreendendo: rendimentos tributáveis, no valor total de R\$ 118.156,93, rendimentos isentos ou não tributáveis, no valor total de R\$ 63.330,56, rendimentos com tributação exclusiva, nº valor total de ZERO Pela situação acima demonstrada, no início do procedimento de fiscalização, o senhor contribuinte foi intimado a apresentar os extratos bancários.

O senhor contribuinte, atendendo à intimação, forneceu extratos bancários relativos à conta de poupança (conta nº 013-00049578-0) e à conta corrente (conta nº 001-0006610-9), ambas mantidas na Caixa Econômica Federal, agência nº 0519.

Como já esclarecido, a fiscalização considerou que na conta de poupança e na conta corrente eram creditados os valores dos levantamentos dos alvarás de autorização, créditos relacionados a ganhos de terceiros em processo judicial movido contra o INSS, nº qual o senhor contribuinte atuava como advogado, intimando o senhor contribuinte a comprovar a origem da diferença entre o crédito tributário autorizado, depósito em espécie e deposito em cheques, na conta de poupança e na conta corrente, e o valor do levantamento do alvará de autorização.

Quantos aos créditos nos extratos da conta corrente, para efeito de intimação para comprovação da origem, foram excluídos os créditos correspondentes às transferências da conta de poupança, que seriam, posteriormente, repassados aos beneficiários, através de emissão de cheques.

Os créditos na conta corrente para os quais não restou comprovada a origem correspondem a depósitos bancários feitos em espécie, a depósitos bancários feitos em cheques e a créditos autorizados não acobertados por alvará de autorização.

O depósito bancário que não teve sua origem comprovada, por falta de documento ou por não haver coincidência de data e valor, foi considerado como omissão de rendimento, com fundamento no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Apurou-se, então, infração de omissão de rendimentos, por depósitos bancários de origem não comprovada, no valor total de R\$ 593.981,45.

DO IMPOSTO DE RENDA SUPLEMENTAR Pelas infrações de omissão de rendimento, recebidos de pessoas físicas(honorários advocatícios, no valor total de R\$ 182.747,75) e por depósitos bancários de origem não comprovada, no valor de R\$ 593.981,45, apurou-se Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar, no valor de R\$ 213.600,53, acrescido de Multa de Ofício, no percentual de 75%, no valor de R\$ 160.200,39.

Os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se detalhados na Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais, fls. 06/09, no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, fls. 10, anexos ao Auto de Infração.

#### DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência, por via postal, em 11/03/2011, conforme Aviso de Recebimento, fls. 959, o contribuinte apresentou, em 07/04/2011, impugnação, documento anexado às fls. 962/973.

Em sua impugnação, o contribuinte argumentou, em síntese:

1) relativamente aos levantamentos dos Alvarás de Autorização e aos honorários advocatícios, que não se levou em consideração que nas ações judiciais atuaram dois advogados: o senhor contribuinte, Paulo Pereira de Azevedo, com 60%, e o senhor Namir Luiz Jantsch, com 40%.

A fiscalização considerou que o honorário advocatício pertencia somente ao senhor contribuinte, atribuindo 100% dos honorários advocatícios.

2) relativamente aos extratos da conta de poupança e da conta corrente. A fiscalização não levou em consideração as transferências feitas entre a conta de poupança e a conta corrente. Os créditos na conta corrente são todos originários da conta de poupança;

3) pelas informações da CEF não remanescem depósitos bancários de origem não comprovada. Todos os depósitos bancários foram provenientes da Justiça Federal. Aos depósitos bancários de origem não comprovada aplica-se o entendimento da Súmula 182 do extinto Tribunal de Recursos, não podendo prevalecer as disposições do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

4) estava juntando novos Alvarás de Autorização que devem ser considerados, comprovando, assim, a origem dos depósitos bancários, arrolados no auto de infração;

5) depósito bancário não configura fato gerador do Imposto de Renda;

6) não cabimento da Multa de Ofício;

7) diligência quanto ao fato argumentado de que houve coparticipação de outro advogado (verdade real).

Sobreveio o acórdão nº 08-33.625, proferido pela 1ª Turma da DRJ/FOR (fls. 1883-1918), que entendeu pela procedência parcial da impugnação, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

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.

ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, mormente se a movimentação bancária supera em muito o montante de rendimentos informados na Declaração de Ajuste Anual.

DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM COMPROVADA. RENDIMENTOS PERCEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. LIBERAÇÃO DE ALVARÁS DE AUTORIZAÇÃO. RENDIMENTOS SUJEITOS A CARNÊ-LEÃO.

Comprovada a origem do depósito bancário como proveniente de levantamento de alvarás de autorização, feito através de processo judicial, no qual o senhor contribuinte atuou como advogado, cabível a averiguação da tributação dos honorários advocatícios relacionados aos alvarás, pagos pelos clientes beneficiários dos alvarás de autorização. Não se tendo informado na Declaração de Ajuste Anual a totalidade dos rendimentos percebidos de pessoas físicas, caracterizada está a infração de omissão de rendimentos.

MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE. CARNÊ-LEÃO.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Tendo, o contribuinte, percebido rendimentos de pessoas físicas, conforme demonstrado na Declaração de Ajuste Anual, e tendo havido insuficiência de recolhimento, por omissão de rendimentos, é exigível a multa de ofício isolada, com fundamento no art. 44, § 1º, III, da Lei 9.430/96.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes envolvidas nº processo.

DECISÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Aplica-se a súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, CARF, com efeito vinculante conforme Portaria do Ministro da Fazenda nº 383, de 2010, somente quando o acórdão, citado na defesa, enquadra-se como acórdão paradigma.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de realização de diligência  
Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Importa destacar que a parcial procedência se deu em razão de ter sido comprovado, por meio dos alvarás de autorização apresentados em conjunto com a impugnação, que uma parcela maior dos depósitos teria sido referente a honorários advocatícios, nos termos abaixo:

A impugnação é procedente em parte, vejamos então:

De pronto remanescem com origem não comprovada todos os depósitos feitos em espécie e todos os depósitos feitos cheques, relativamente à conta de poupança nº 013-00049578-0, e à conta corrente nº 001-0006610-9, conforme demonstrativos anexados às fls. 935//937 e 937/937.

No procedimento de fiscalização, o senhor contribuinte não apresentou nenhuma justificativa quanto à origem dos depósitos bancários feitos em espécie e quanto à origem dos depósitos bancários feitos em cheques.

Na impugnação, o senhor contribuinte, também, não vem apresentando nenhuma justificativa quanto à origem dos depósitos bancários feitos em espécie e quanto à origem dos depósitos bancários feitos em cheques.

No mérito, examinar-se-ão os créditos autorizados constantes dos demonstrativos para os quais não se comprovou a origem, fls. 935//937 e 937/937.

Os Alvarás de Autorização apresentados na impugnação, fls. 974/1000, são os seguintes, conforme demonstrativo, abaixo:

(...)

Analisando-se a relação de Alvarás de Autorização, apresentados nº procedimento de fiscalização, conforme demonstrativo elaborado pelo autor do procedimento de fiscalização, fls. 918/932, constata-se, que, de fato, esses Alvarás de Autorização apresentados, agora, na impugnação, não se encontram arrolados entre os apresentados nº procedimento de fiscalização.

Portanto, esses novos Alvarás de Autorização devem ser levados em consideração para efeito de comprovação da origem dos créditos autorizados e serão correlacionados aos respectivos créditos autorizados.

Examinando-se o extrato da conta de poupança, fls. 15/137, o extrato da conta corrente, fls. 138/275, os Alvarás de Autorização apresentados no procedimento de fiscalização, fls. 285/918, e os Alvarás de Autorização apresentados na impugnação, fls.

974/1000, constata-se ainda um saldo remanescente de créditos autorizados, de depósitos em espécie e de depósitos em cheques, no valor total de R\$ 551.210,78, conforme demonstrativo, abaixo:

Por todo o exposto, remanesce, ainda, uma infração de omissão de rendimentos no valor total de R\$ 551.877,39, por depósito bancário de origem não comprovada.

(...)

Considerando-se a aceitação dos novos Alvarás de Autorização, trazidos na impugnação, apura-se, ainda, infração de omissão de rendimentos percebidos de pessoas físicas, relativamente aos honorários advocatícios, no valor total de R\$ 190.537,18, conforme demonstrativos, abaixo:

Cientificada em 08/06/2015 (fl. 1920), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 29/06/2015 (fls. 1922-1929), em que alega:

- Da necessidade de diligenciar junto ao advogado que teria autuado em conjunto com a Recorrente;
- Os depósitos são todos de origem identificada e consistem em alvarás depositados em conta poupança da Recorrente e posteriormente sacado para pagamento aos clientes e a dúvida reside nos valores apurados com relação ao saldo remanescente do exercício de 2006, que não foi apresentado por não ser motivo de questionamento;
- Alega que a imputação de depósito sem origem só veio a ser conhecida pela Recorrente com a decisão da impugnação e que isso teve como objetivo obstruir a produção de prova e não aponta a nominata dos emitentes dos cheques que alega terem sido depositados pela Recorrente no importe de R\$ 551.210,78;
- Reconhece que nenhum outro advogado participou no processo judicial, mas que não seria crível que fossem emitidos recibos de honorários para pagamento sem que tenha usufruído de vantagem, o que reforçaria a necessidade de diligência;
- Concomitância de multa isolada e de ofício consiste em *bis in idem*;
- A multa possui patamar exorbitante e é injusta;
- Somente deve ser aplicada a multa isolada com relação à parcela de honorários de titularidade da Recorrente;

- Deveria ser deduzido o saldo do ano anterior (2006) no importe de R\$ 790.907,76.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

### **Conhecimento e delimitação da lide**

Conheço parcialmente do Recurso Voluntário pois é tempestivo e preenche os demais pressupostos para o seu conhecimento, mas deixo de conhecer da matéria acerca do patamar confiscatório da multa pelo óbice previsto pela Sumula CARF nº 2.

A lide devolvida ao colegiado diz respeito à possibilidade de exigir da Recorrente Imposto de Renda Pessoa Física com base em depósitos de origem não comprovada. A Recorrente alega nulidade por cerceamento de defesa, eis que só teria tomado ciência de que a imputação fiscal diz respeito a depósitos de origem não identificada quando foi proferido o acórdão de impugnação.

Além disso, alega que seria necessária a realização de diligência para que seja comprovada a participação de outro advogado na percepção dos rendimentos imputados como omitidos.

No mérito, alega que todos os depósitos foram oriundos de alvarás de levantamento judicial, de modo que não houve omissão de rendimentos tributáveis e que deveria ser excluído o saldo que já constava na conta da Recorrente, que os honorários foram repartidos com outro profissional e que há *bis in idem* pela concomitância da multa de ofício com a multa isolada.

Adianto que a diligência não pode ser utilizada para suprir prova que deveria ter sido produzida pela parte. Isso, pois instaurado o contencioso administrativo, cabe à Recorrente apresentar os fatos modificativos ou extintivos do direito da fazenda de lançar o seu crédito, apresentando para tanto todas as provas que pretende produzir com a apresentação da impugnação, como prevê o artigo 16, do Decreto nº 70.235, de 1972. Assim, entendo por indeferir o pedido de diligência, ante a inexistência de provas que justifiquem a sua realização.

### **Nulidade por preterição de direito de defesa**

Conforme prevê o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, são nulas as decisões que tenham sido proferidas com preterição de direito de defesa.

A Recorrente alega que “o apontamento de depósitos sem origem só foi conhecido pelo ora Recorrente com a decisão de impugnação”.

Tenho que essa alegação não procede. Isso, pois o auto de infração indica mês a mês os depósitos bancários sem origem comprovada no ano calendário 2007 (fls. 941-942). Conforme detalha o relatório de fiscalização (fls. 945-950), após a exclusão das transferências entre contas realizadas no ano calendário 2007 e a comprovação de que, dos rendimentos imputados inicialmente como omitidos no importe R\$ 1.525.341,54, a Recorrente conseguiu comprovar a origem da maior parte, restando a imputação com relação ao importe de R\$ 593.981,45 (fl. 950).

Ademais, em sede de impugnação a Recorrente se defendeu da incidência de imposto de renda sobre depósitos de origem não identificada, ocasião em que conseguiu comprovar a origem de uma parcela ainda maior dos depósitos, nos termos abaixo:

Analizando-se a relação de Alvarás de Autorização, apresentados nº procedimento de fiscalização, conforme demonstrativo elaborado pelo autor do procedimento de fiscalização, fls. 918/932, constata-se, que, de fato, esses Alvarás de Autorização apresentados, agora, na impugnação, não se encontram arrolados entre os apresentados nº procedimento de fiscalização.

Portanto, esses novos Alvarás de Autorização devem ser levados em consideração para efeito de comprovação da origem dos créditos autorizados e serão correlacionados aos respectivos créditos autorizados.

Examinando-se o extrato da conta de poupança, fls. 15/137, o extrato da conta corrente, fls. 138/275, os Alvarás de Autorização apresentados no procedimento de fiscalização, fls. 285/918, e os Alvarás de Autorização apresentados na impugnação, fls.

974/1000, constata-se ainda um saldo remanescente de créditos autorizados, de depósitos em espécie e de depósitos em cheques, no valor total de R\$ 551.210,78, conforme demonstrativo, abaixo: (fl. 1909)

Verifico, portanto, que para além de não se sustentar a alegação da Recorrente que desconhecia o fundamento da autuação até a prolação do acórdão recorrido, em verdade não houve qualquer prejuízo para a defesa, que foi parcialmente procedente e levou ao cancelamento de parte do crédito tributário exatamente com relação ao capítulo acerca dos depósitos de origem não identificada, razão pela qual rejeito a preliminar suscitada.

**Mérito****Da ilegalidade da quebra de sigilo bancário e tributação dos depósitos bancários de origem não identificada**

A questão da legalidade da quebra de sigilo bancário já se encontra amadurecida tanto no CARF como nos tribunais superiores.

Com relação à questão relativa à quebra de sigilo, cumpre destacar que a Lei nº 8.021, de 1990, prevê que iniciado procedimento fiscal, há possibilidade de que sejam solicitadas informações financeiras dos contribuintes, nos termos abaixo:

Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.

Em mesmo sentido, o artigo 6º, da Lei Complementar nº 105, de 2001, prevê a possibilidade de as autoridades tributárias solicitarem documentos financeiros que sejam considerados indispensáveis para comprovar os fatos que deram ensejo à ação fiscal, abaixo transcrito:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 225, entendeu que este dispositivo é constitucional, ocasião em que fixou as seguintes teses:

I - O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal; II - A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN.

Verifica-se que não é necessário que ocorra pronunciamento judicial para que ocorra a quebra do sigilo que, uma vez ocorrida, cria o dever por parte do contribuinte de comprovar a origem dos depósitos encontrados.

Conforme destacado no acórdão nº 2202-009.936, de Relatoria da Conselheira Sonia Accioly, a questão relativa à tributação dos depósitos bancários possui raízes na década de 1990, em que a Lei nº 8.021, de 1990, previu a possibilidade de se tributar rendimentos presumidamente auferidos pelo contribuinte, nos termos do artigo 6º, abaixo transcrito:

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

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

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

§3º. Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§4º. No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§5º. O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§6º. Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

Veja-se que seria possível apurar com base em sinais exteriores de riqueza rendimentos omitidos, embora os depósitos bancários consistissem em instrumento para a realização do arbitramento. Apenas em 1997, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, é

que os depósitos bancários passaram a ser, em verdade, a evidência da renda presumida, conforme se verifica nos termos abaixo:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Cabe adicionar que o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a constitucionalidade do artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, quando do julgamento do RE 855.649, afetado como Tema de Repercussão Geral nº 842, nos termos da ementa abaixo:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. 1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária. 2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. 3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais. 4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos. 5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia. 6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das

receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissio. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular. 7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional".

(RE 855649, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 03-05-2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-091 DIVULG 12-05-2021 PUBLIC 13-05-2021)

Destaca-se, por oportuno, que a presunção que lastreia este lançamento é relativa e poderia ter sido infirmada pela defesa. Isso, pois a administração, ao se valer de uma presunção relativa, prova um fato (depósito de origem não comprovada) que passa a ter efeitos tributários (presunção de receita omitida), trata-se de signo da existência do fato jurídico tributário, como ensina Leonardo Sperb de Paola:

As presunções legais relativas oferecem um posto de apoio para o administrador, descrevendo os fatos que, uma vez provados, são considerados, pelo legislador, suficientes para caracterizar a existência de um fato jurídico tributário. Já vimos que, ao contrário do que se dá com as presunções absolutas, o fato mencionado na norma que dispõe sobre a presunção legal relativa não é, ele mesmo, quando configurado, um fato jurídico tributário. Seu valor está em servir como signo da existência do fato jurídico tributário. (PAOLA, Leonardo Sperb. Presunções e ficções no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 112)

Uma vez que se trata de presunção relativa, cria-se uma inversão do ônus probatório, como nos lembra Sonia Accioly com base em Luiz Bulhões Pedreira:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso. (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas – JUSTEC-RJ-1979 - pg. 806)

Dessa forma, cabe ao contribuinte refutar a presunção da omissão de rendimentos por meio de documentação hábil e idônea, comprovando que tais valores tiveram origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva e/ou já tributados na fonte, sob pena de sujeitar os depósitos à tributação.

Sobre a questão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF aprovou a Súmula nº 26, DOU de 22/12/2009, com o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 26.

A presunção estabelecida no art. 42, da Lei 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Veja que todo o arcabouço normativo e jurisprudencial caminha no sentido de exigir do contribuinte a comprovação da origem do rendimento imputado como omitido após a verificação de signo presuntivo de riqueza apurado pela quebra de sigilo bancário.

Tenho que a fiscalização excluiu as transferências entre contas de mesma titularidade da Recorrente da base de cálculo da omissão imputada (fl. 933-934) e, no tocante aos alvarás de levantamento comprovados nos autos, aplicou a proporção de honorários advocatícios que foi indicada pela própria Recorrente para aferir o importe dos valores que foram omitidos à tributação.

Ademais, a Recorrente não realiza um cotejo dos depósitos para justificá-los, de modo que, para além dos alvarás apresentados em conjunto com a impugnação, não apresenta provas que permitam alterar a conclusão adotada na origem.

Veja-se que, com relação à comprovação da participação do advogado Namir Luiz Jantsch, a Recorrente alega que caberia à fiscalização comprovar que o referido profissional recebeu os valores que correspondiam a 40% dos rendimentos imputados como omitidos por meio de diligência, de modo que não seria justo lhe imputar este ônus.

Ocorre que em conjunto com a impugnação apresenta apenas recibos de fls. 1001-1009 que não discriminam qual foi o serviço prestado, não estão com firma reconhecida que ateste a veracidade do documento e não há qualquer contrato ou outro documento que comprove, de forma inequívoca, que houve a atividade conjunta a justificar a repartição dos honorários neste caso.

Uma vez que não foi comprovada qual a relação jurídica entre a Recorrente e o profissional Namir Luiz Jantsch, que não está evidenciada nos recibos apresentados, não há como acolher a tese da Recorrente de que seria responsável apenas por 60% dos honorários advocatícios que não foram ofertados à tributação.

Por fim, alega que deveria ser excluído o saldo de depósitos do ano anterior no importe de R\$ 790.908,76 da base de cálculo do lançamento. Ocorre que este valor não compõe a apuração da fiscalização, que se valeu dos depósitos realizados no curso do ano calendário 2007. Tanto isso é verdade que na competência de janeiro de 2007 foi mantido apenas o importe de R\$ 51.907,53 após a comprovação de R\$ 284.030,76 teriam sido relativos a honorários advocatícios

depositados naquele mês. Fosse verdadeira a alegação da Recorrente de que o saldo de 2006 teria sido incluído na apuração do débito, a base de cálculo da omissão do mês de janeiro seria de R\$ 842.816,29, valor que supera em muito os rendimentos mantidos como omitidos no ano calendário 2007, que foi apurado no importe de R\$ 551.877,39.

Assim, também não procede esta alegação recursal.

#### **Da existência de *bis in idem* no lançamento concomitante da multa isolada e multa de ofício**

Embora a Recorrente alegue que há *bis in idem* no lançamento de multa isolada e multa de ofício, esta matéria veio a ser sumulada pela Súmula CARF nº 147, que contém a seguinte redação:

##### Súmula CARF nº 147

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

A referida Medida Provisória foi editada em 22 de janeiro de 2007 e entrou em vigor na data de sua publicação, nos termos de seu artigo 21, de modo que já estava vigente quando da ocorrência do fato gerador objeto da autuação.

Assim, para além da fundamentação trazida pela DRJ que não há *bis in idem* na aplicação da multa de ofício e isolada pois se prestam a punir condutas diversas, a Súmula CARF nº 147 é de reprodução obrigatória e não pode ser afastada, o que leva à improcedência deste capítulo recursal.

#### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, com exceção da alegação do patamar confiscatório da multa e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura**

