



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10240.001712/2007-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **1401-004.480 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de julho de 2020
Recorrente TONIN SOLDAS COMÉRCIO DE MÁQUINAS E FERRAMENTAS EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

SIGILO BANCÁRIO. DESCUMPRIMENTO REITERADO DAS INTIMAÇÕES. INDISPENSABILIDADE DAS INFORMAÇÕES. RMF. POSSIBILIDADE.

Os extratos e documentos bancários da sociedade empresária são meros documentos de suporte da escrita contábil. Desta forma, a contribuinte tem o dever jurídico de mantê-los em boa ordem e apresentá-los à fiscalização.

Na espécie, o descumprimento reiterado e injustificado das intimações configurou embaraço à fiscalização nos termos do artigo 33 da Lei nº 9.430/1996 e possibilitou a aplicação do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, conforme remissão expressa do artigo 3º, VII, do Decreto nº 3.724/2001.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002

NULIDADES SUSCITADAS DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO INEXISTENTE. PRELIMINARES REJEITADAS.

O auto de infração quando lavrado por agente competente e em consonância com o art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72, ou seja, quando os fatos imputados estão descritos, narrados, de forma completa, objetiva, clara, com precisão, com respectivo enquadramento legal, demonstrativo da base de cálculo e do valor devido, permitindo o pleno entendimento da acusação fiscal e o exercício do contraditório e da ampla defesa, não tem plausibilidade fático-jurídica a alegação de nulidade do lançamento, pois não configurado o alegado prejuízo à defesa ou cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

O MPF-Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, configurando-se objeto meramente informativo para os contribuintes, não implicando nulidade do lançamento fiscal eventuais falhas ou omissões relacionadas à sua emissão e trâmite, mormente quando devidamente cientificados e quando as prorrogações de prazo foram disponibilizadas na internet.

O Mandado de Procedimento Fiscal-MPF de que trata o Decreto n.º 6.104/2007, regulamentado pela Portaria n.º 4.066, de 02 de maio de 2007 e Portaria n.º 11.371, de 12 dezembro de 2007, tem apenas a função de planejamento e controle interno da Administração Tributária e não tem o condão de modificar a competência legal, privativa, do Auditor-Fiscal de efetuar o lançamento de ofício (CTN, art. 142 e Lei n.º 10.593/2002, art. 6º, com redação dada pela Lei n.º 11.457/2007).

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (Súmula CARF n.º 6 -Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ademais, não configurado vício algum de que trata o art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, rejeita-se as preliminares de nulidade suscitadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Nelso Kichel (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel - Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se do Recurso Voluntário (e-fls. 488/504) em face de Acórdão da 1ª Turma da DRJ/Belém (e-fls. 466/483) que julgou a Impugnação improcedente.

Quanto aos fatos consta dos autos:

- que, em **25/09/2007**, a Fiscalização da DRF/Porto Velho lavrou Autos de Infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins), ano-calendário 2002 (período 01/07/2002 a 31/12/2002, ou seja, 3º e 4º trimestres), ao imputar a infração **omissão de receitas - depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada - R\$ 988.847,77** - em face da contribuinte em tela, submetida ao lucro presumido (e-fls. 18/40), *in verbis*:

(...)

001 DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Valor referente a depósitos e demais lançamentos a crédito, realizados junto a instituições financeiras, não escriturados em sua contabilidade, em que o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Segue em anexo ao presente auto de infração relatório com descrição detalhada dos fatos e planilhas com os valores dos depósitos e demais lançamentos citados anteriormente.

Cumprir informar que o presente lançamento refere-se, exclusivamente, **ao período de 01/07/2002 a 31/12/2002**, ficando os demais períodos de apuração constantes do MPF n.º 02.5.01.00-2006-00072-3 para lançamento posterior.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável (R\$)</i>	<i>Multa %</i>
30/09/2002	128.215,50	75
30/09/2002	148.367,33	75
30/09/2002	180.675,53	75
31/12/2002	208.473,74	75
31/12/2002	156.104,60	75
31/12/2002	167.011,07	75

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 25 e 42 da Lei n.º 9.430/96; art. 528 do RIR/99.

(...)

- que integra o lançamento fiscal o Relatório Fiscal e Anexos (e-fls. 41/55), onde consta consignado quanto aos fatos apurados pela Fiscalização, *in verbis*:

(...)

Em atendimento ao Mandado de Procedimento Fiscal supracitado, o contribuinte foi cientificado, por via postal, do Termo de Início de Fiscalização, do Mandado de Procedimento Fiscal e do Termo de Orientações para apresentação dos Livros em **16/03/2006** e, neste instante, foi excluída a espontaneidade deste tributo nos anos-calendário 2002, 2003 e 2004, de acordo com o Art. 138 do Código Tributário Nacional.

No Termo de início de Fiscalização constava intimação para a apresentação dos livros e documentos de sua escrita comercial e fiscal e de seus extratos bancários, em meio papel e em meio magnético, das contas correntes por ele mantidas nos seguintes bancos: Branco do Brasil S/A, Cooperativa de Crédito Rural de Porto Velho Ltda, Banco da Amazônia.S/A, Banco Itaú S/A, Banco Mercantil de São Paulo S/A, HSBC Bank Brasil S/A e Banco Bradesco S/A, sendo o prazo concedido de 20 dias.

(...)

No dia **06/07/2006**, foi enviado ao contribuinte fiscalizado, por via postal, o Termo de Intimação Fiscal para o endereço da empresa constante no cadastro da Receita Federal, sendo recebido o mesmo no dia 15/07/2006.

Neste Termo de Intimação foram pedidos novamente os itens do Termo de início de Fiscalização entregue em 16/03/2006.

Neste sentido, foram entregues, em 01/08/2006 nesta DRF, os seguintes documentos da empresa fiscalizada:

- 03 livros Diários;
- Cópia autenticada do contrato social;
- 01 CD com arquivos de sua contabilidade.

Apos diversos pedidos de prorrogação, sem a apresentação dos extratos solicitados, foram expedidas, no dia 02/08/2006, aos bancos as respectivas Requisições de Informações Sobre Movimentação Financeira..

(...)

No dia 04/09/2007, foi entregue pessoalmente ao sócio da empresa fiscalizada o Termo de intimação Fiscal, **solicitando esclarecimentos quanto a créditos em conta corrente possuída pela empresa fiscalizada nos bancos supramencionados e não escriturados em sua contabilidade referente ao período 01/07/2002 a 31/12/2002**, não sendo respondido pela empresa fiscalizada.

No dia 17/09/2007, foi entregue pessoalmente ao sócio da empresa fiscalizada o **Termo de Reintimação Fiscal**, solicitando esclarecimentos quanto a créditos em conta corrente possuída pela empresa fiscalizada nos bancos supramencionados e não escriturados em sua contabilidade referente ao período **01/07/2002 a 31/12/2002**.

No dia 18/09/2007, a empresa fiscalizada nos informou que não foram localizados nos lançamentos contábeis do ano 2002, os valores constantes nos relatórios relativas as informações bancárias solicitadas na intimação.

(...)

Em consequência, foi lavrado o presente Auto de Infração para lançamento do crédito tributário resultante da referida omissão de receitas (credito em conta corrente não escriturado pela empresa).

(...)

- que o crédito tributário lançado de ofício, na data de lavratura dos autos de infração, perfaz o montante de **R\$ 156.611,38**, assim especificado por exação fiscal, quanto aos fatos geradores dos período **01/07/2002 a 31/12/2002**, no âmbito do lucro presumido:

Auto de Infração	Principal (R\$)	Juros de Mora (calculados até) (R\$)	Multa de Ofício 75%	Total
IRPJ	15.304,34	11.669,91	11.478,23	38.452,50
PIS	6.427,48	5.014,77	4.820,59	16.262,84
CSLL	10.679,54	8.147,16	8.009,64	26.836,34
Cofins	29.665,40	23.145,29	22.249,01	75.059,70
Total				156.611,38

Ciente do lançamento fiscal em **27/09/2007 - sábado** (e-fls. 19/39), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em **29/10/2007** (e-fls. 446/454), suscitando:

- Das preliminares:
 - a) nulidade do lançamento fiscal por cerceamento do direito de defesa:
- quanto ao Temo de Início de Fiscalização constante dos autos:

- que o referido documento não menciona qual o objeto da ação fiscal, qual sua abrangência e nem quais espécies tributárias seriam auditadas. O aludido termo configurou mera intimação administrativa para apresentação de livros e documentos fiscais;

- que a fiscalização (auditoria) foi efetuada fora das dependências da empresa;

- que isso trouxe prejuízos à fiscalizada, pois desconhecia totalmente do andamento dos trabalhos de fiscalização, em desrespeito ao contraditório e à ampla defesa;

- que a falta de acesso ao que estava sendo feito pelo fisco e sobre quais eram suas intenções, prejudicou sobremaneira a impugnante que não pôde oferecer documentos, solicitar perícias ou propor alternativas de análise contábil durante o procedimento de fiscalização.

- quanto ao auto de infração:

- que a descrição dos fatos constante da referida peça é pífia. O Auditor não descrevera o histórico do procedimento fiscal que resultou nos Autos de Infração; não fez referência a provas, não mostrou de onde obteve os valores relativos às bases de cálculo dos impostos e nem que meios utilizou para atingir tais valores;

- que a descrição dos fatos é conteúdo obrigatório do Auto de Infração, sem o qual é impossível a correta defesa do autuado;

- que a nulidade está claramente presente neste caso, posto que somente através de uma descrição precisa e pormenorizada dos fatos é que o direito de defesa poderá ser exercido na sua plenitude.

b) nulidade do lançamento fiscal por vício na execução do MPF.

- que do referido mandado consta que deveria ser executado até o dia 04/07/2006;

- que, vencido esse prazo, a impugnante recebeu uma folha impressa somente em 08/09/2006, informando duas prorrogações, sendo a última até o dia 01/11/2006;

- que, até 08/09/2006, a impugnante não havia sido informada que o referido mandado havia sido prorrogado, a primeira vez, até dia 02/09/2006.

- que, durante todo o decorrer da auditoria, a impugnante entendeu que estava sofrendo uma fiscalização SOMENTE do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica;

- que de repente chega o Auditor com quatro Autos de Infração, sendo um relativo ao IRPJ e mais três relativos a contribuições (reflexos): CSLL, PIS e COFINS.

Mérito. Autuação somente com base extratos bancários:

- que logo no Termo, que deu início à fiscalização, os Auditores solicitaram da impugnante os referidos extratos bancários;

que a solicitação, nessa parte, que não foi atendida por considerar a impugnante que essas informações estão protegidas pelo sigilo bancário e também pelo fato de simples lançamentos a crédito em conta bancária não serem prova da ocorrência de fato gerador do imposto, nem das contribuições;

- que o sigilo bancário é garantia constitucional e que sua quebra somente é permitida aos membros do Poder Judiciário;

- que é pacífica a jurisprudência nesse sentido já que não são poucas as decisões nas quais restou estabelecido que o sigilo bancário somente pode ser quebrado através de ordem judicial;

- que os Auditores fizeram uso dos extratos bancários requisitados diretamente aos bancos e construíram o lançamento. Note-se que o lançamento foi construído com base nos extratos bancários e somente com base neles. Os Auditores não analisaram os livros contábeis da impugnante; não procuraram por balanços, por demonstrações de resultado, por balancetes, por notas fiscais, por faturas, por promissórias etc;

- que demonstrado está, portanto, a precariedade do lançamento fiscal de ofício;

-que, à exceção dos extratos bancários, não há nos autos prova efetiva da ocorrência de operações mercantis das quais a receita delas resultante tenha sido omitida ou mesmo relacionada a desvios outros que evidenciassem a prática, ainda que esporádica, de quaisquer formas de evasão ou elisão fiscal que pudessem dar causa a um lançamento de ofício;

- que na sua escrituração contábil não existe nenhum indício da prática de fraude ou sonegação ou ato que visasse reduzir o pagamento de tributos federais ou de qualquer outra esfera;

- que, pelo contrário, os pagamentos foram, todos, efetuados corretamente;

- que, ao se confrontar receitas e despesas, não se encontram indícios de omissão de receitas. Pelo contrário, os pagamentos foram, todos, efetuados adequadamente;

- que, caso vencida nas preliminares suscitadas, seja cancelado de plano o lançamento de ofício alicerçado no Lucro Presumido, pois, conforme ficou provado, os Auditores abandonaram o elemento contábil estabelecido em lei para fundar-se unicamente em base de cálculo apurada através de extratos bancários, sem dar à impugnante a oportunidade de discutir os aspectos contábeis de seus livros.

Na sessão de **20/10/2010**, a 1ª Turma da DRJ/Belém **julgou a Impugnação improcedente**, conforme Acórdão (e-fls. 466/484), cuja ementa transcrevo, *in verbis*:

(...)

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. ENTENDIMENTO DOMINANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO ADMINISTRATIVA.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial. A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento dos Tribunais Superiores, pois não faz parte da legislação tributária de que fala o artigo 96 do Código Tributário Nacional, salvo quando tenha gerado uma súmula vinculante, nos termos da Emenda Constitucional n.º 45, DOU de 31/12/2004.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE FISCALIZATÓRIA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa antes de iniciado o prazo para a impugnação do lançamento, haja vista que, no decurso da ação fiscal, inexistiu litígio ou contraditório, por força do artigo 14 do Decreto n.º 70.235/1972.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

SIGILO BANCÁRIO.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar n.º 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial. A obtenção de informações junto às instituições financeiras, por parte da administração tributária, não implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais por dever de ofício.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A Lei n.º 9.430, de 1996, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza lançar o imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(...)

Ciente desse *decisum* em 12/01/2011 (e-fl. 487), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 04/02/2011 (e-fls. 488/504), suscitando as mesmas preliminares de nulidade já suscitadas na instância *a quo* e, quanto ao mérito, pugnou pela improcedência do lançamento fiscal, ou seja:

1) - Nulidade do lançamento fiscal:

- a) fiscalização realizada fora da sede da empresa;
- b) descrição dos fatos contendo incorreções e imprecisões de datas;
- c) vícios do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

2) - Mérito:

- que o lançamento fiscal foi realizado apenas com base nos extratos bancários, ou seja, *in verbis*:

(...)

Ao invés de ater-se à escrituração contábil da Recorrente, suas notas fiscais, declarações de renda, promissórias, duplicatas e outros documentos de suporte contábil, conforme determina a legislação tributária, os Auditores optaram pelo caminho mais fácil de analisar somente os extratos bancários de suas contas correntes. Optaram,

evidentemente, pelo meio mais injusto e menos apropriado de se eleger a base de cálculo tributária.

Em um completo ato de desconhecimento dos comandos legais, os Auditores optaram desde o início por construir toda sua autuação a partir das informações constantes nos extratos das contas bancárias da Recorrente.

Cumprir destacar o comando legal constante do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários Estados, do Distrito da União, dos 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.

(...)

Os Auditores não analisaram os livros contábeis da Recorrente. Não procuraram por balanços, por demonstrações de resultado, por balancetes, por notas fiscais, por faturas, por promissórias, etc.

(...)

- que, ante a negativa de fornecer os extratos bancários, a fiscalização não comprovou a imprescindibilidade dos extratos bancários, *in verbis*:

(...)

No próprio Termo que deu início à fiscalização os Auditores solicitaram da Recorrente os referidos extratos bancários. Solicitação essa que não foi atendida por considerar que tais informações estão protegidas pelo sigilo bancário e também porque simples lançamentos a crédito em conta bancária não são prova da ocorrência de fato gerador, seja do Imposto de Renda ou de nenhum tributo ou contribuição constitucionalmente previsto.

(...)

A Recorrente, portanto, agiu de acordo com a lei, não atendendo a ordem ilegal oriunda de parte ilegítima que pretendia acesso a informações protegidas pelo manto constitucional sem a devida ordem judicial. Até porque os extratos bancários não poderiam ser considerados “elementos indispensáveis”. como determina a Lei sem ao menos analisar os documentos fiscais da Recorrente. sem ao menos por os pés em seu estabelecimento.

Todavia, os Auditores fizeram uso dos já citados extratos e a partir deles construíram o seu lançamento. Note-se que o lançamento foi construído com base nos extratos bancários e somente com base neles.

Os Auditores não analisaram os livros contábeis da Recorrente. Não procuraram por balanços, por demonstrações de resultado, por balancetes, por notas fiscais, por faturas, por promissórias etc.

(..)

- que, ainda, a base de cálculo apurada pela fiscalização estaria superestimada, *in verbis*:

(...)

Também foi claramente argumentado que os Auditores consideraram os créditos nas contas bancárias como receita extra além daquela já declarada, quando deveriam ter subtraído a referida receita do total dos créditos bancários. Os Auditores deveriam considerar que a receita que imaginavam estar representada nos créditos em conta

corrente é um conjunto e que a receita apresentada na DIPJ e na DCTF um subconjunto que está contido no primeiro.

No mesmo sentido, a receita que imaginavam estar representada nos créditos em conta corrente é gênero, do qual a receita apresentada na DIPJ e na DCTF é espécie.

Agindo desta forma os Auditores optaram pela forma mais fácil de constituir um crédito tributário de valor estratosférico para uma empresa de pequeno porte, somaram os dois valores, quando um, nitidamente, esta contido no outro.

(...)

Por fim, a recorrente assim resumiu seu pedido, *in verbis*:

(...)

DO PEDIDO

A Recorrente vem reiterar, portanto, o pedido já formulado nos autos para que, em relação à preliminar, sejam declarados nulos os Autos de Infração do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL por terem, os Auditores, cerceado o seu direito de defesa ao realizar a auditoria fora de seu domicílio fiscal.

Em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal, que sejam declarados nulos os Autos de Infração do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL por terem, os Auditores, deixado de apresentar à Recorrente prorrogação de prazo do mesmo.

Em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal, que sejam cancelados os Autos de Infração pertinentes ao PIS, COFINS e CSLL por não terem, os Auditores, informado à Recorrente que fiscalizariam as referidas contribuições.

Em relação ao aspecto formal dos Autos de Infração do IRPJ, do PIS, da COFINS e da CSLL, que sejam os mesmos declarados nulos, por terem, os Auditores, cerceado o direito de defesa da Recorrente ao apresentar a descrição dos fatos com erros e imprecisões de data;

Em relação aos elementos de prova, que sejam cancelados de plano, os Autos de Infração do IRPJ, do PIS, da COFINS e da CSLL, por terem, os Auditores, procedido a quebra do sigilo bancário da Recorrente **sem provar sua indispensabilidade** e utilizado os extratos bancários como prova, sem a devida autorização judicial;

Em relação à base de cálculo, que sejam cancelados de plano, os Autos de Infração do IRPJ, do PIS, da COFINS e da CSLL, por não terem, os Auditores, subtraído a receita declarada do valor total encontrado nos extratos bancários, tributando a mesma receita por duas vezes;

Finalmente, em relação à base de cálculo, que sejam cancelados de plano, os Autos de Infração do IRPJ, do PIS, da COFINS e da CSLL, pois, conforme ficou provado, os Auditores abandonaram o elemento contábil estabelecido em lei para fundar-se - unicamente - em base apurada através de extratos bancários.

(...)

Tendo em vista a alegação da recorrente de que a fiscalização não teria comprovado a **indispensabilidade do acesso** à movimentação financeira bancária ante a negativa de fornecimento espontâneo, voluntário, dos extratos bancários, os autos foram baixados em diligência fiscal para unidade de origem da RFB, no caso DRF/Porto Velho, para juntada do Relatório que teria justificado a emissão das Requisições de Movimentação Financeira - RMF, conforme Resolução CARF n.º 1301-000.751 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 13/11/2019 (e-fls. 506/521).

Realizada a diligência fiscal, houve a juntada aos autos do Relatório que solicitara a emissão das RMF (e-fls. 524/527).

Assim, os autos retornaram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nelso Kichel - Relator.

RETORNO DOS AUTOS PARA JULGAMENTO

O Recurso Voluntário já foi conhecido na sessão de 13/11/2019, quando da conversão do julgamento em diligência fiscal, conforme Resolução CARF nº 1301-000.751 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (e-fls. 506/521).

O objeto deste processo resume-se aos Autos de Infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins), lavrados pela fiscalização da RFB, unidade DRF/Porto Velho, fatos geradores do ano-calendário 2002 (período 01/07/2002 a 31/12/2002, ou seja, 3º e 4º trimestres), em face da infração imputada **omissão de receitas - depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada. O IRPJ e CSLL apurados** no regime do lucro presumido, apuração trimestral (e-fls. 18/40). Já Cofins e PIS estão submetidas à apuração mensal com base na receita bruta (faturamento).

Na primeira instância, a impugnação foi julgada improcedente, restando mantido o lançamento fiscal.

Nesta instância recursal comum do CARF, a recorrente suscitou, em síntese:

1) - Nulidade do lançamento fiscal:

- a) fiscalização realizada fora da sede da empresa, lavrado na repartição fiscal;
- b) descrição dos fatos contendo incorreções e imprecisões de datas;

c) vícios do Termo de Início de Fiscalização e do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

2) - Mérito, pediu a improcedência dos autos de infração:

- que o lançamento fiscal foi realizado apenas com base nos extratos bancários requisitados pelo fisco diretamente das instituições financeiras;

- que, ante a negativa de fornecer os extratos bancários de forma espontânea ou voluntária, a fiscalização requisitou e recebeu os extratos bancários diretamente das instituições financeiras, porém não teria comprovado a indispensabilidade do acesso aos dados de movimentação financeira (LC nº 105, art. 6º);

- que, ainda, a base de cálculo apurada pela fiscalização estaria superestimada, pois não teria abatido dos depósitos bancários a crédito as receitas declaradas, oferecidas à tributação na DIPJ.

Identificados os pontos controvertidos passo a enfrentá-los.

NULIDADES SUSCITADAS DO LANÇAMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. PRELIMINARES REJEITADAS

Diversamente do alegado pela recorrente, não há vício algum no lançamento fiscal que o pudesse macular, inquinar de nulidade.

Veja.

Quanto ao auto de infração lavrado na repartição fiscal

A recorrente alegou que a fiscalização não compareceu nas instalações do sujeito passivo para proceder a verificação dos fatos registrados na sua escrituração contábil/fiscal; que o auto de infração foi lavrado na repartição fiscal.

Ainda, alegou que o Termo de Início de Fiscalização não menciona qual o objeto da ação fiscal, qual sua abrangência e nem quais espécies tributárias seriam auditadas. O aludido termo configurou mera intimação administrativa para apresentação de livros e documentos fiscais; que a fiscalização (auditoria) foi efetuada fora das dependências da empresa; que isso trouxe prejuízos à fiscalizada, pois desconhecia totalmente do andamento dos trabalhos de fiscalização, em desrespeito ao contraditório e à ampla defesa; que a falta de acesso ao que estava sendo feito pelo fisco e sobre quais eram suas intenções, prejudicou sobremaneira a impugnante que não pôde oferecer documentos, solicitar perícias ou propor alternativas de análise contábil durante o procedimento de fiscalização.

Data venia não possuem sustentação fático-jurídica as alegações da recorrente.

Diversamente do alegado pela recorrente, o Termo de Início de Fiscalização, claramente, especificou o período objeto da fiscalização, ou seja, IRPJ, anos-calendário 2002, 2003 e 2004 (desnecessário citar expressamente os reflexos, pois seguem a sorte do tributo principal), *in verbis*:

(...)

2a. RF Delegacia da Receita Federal em Porto Velho Av. Rogério Weber, 1752 - Centro - Porto Velho - RO CEP: 78.916-050 - Tel: (069) 224-4400 - R. 223		TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO	
LAVRATURA			
Local: Delegacia da Receita Federal		Data: 08/03/06	Hora: 14:00
CONTRIBUINTE / RESPONSÁVEL			
Razão Social / Nome: Tonin Soldas Ltda		CGC/CPF: 05.886.247/0001-70	
Logradouro e No.: Av. Nações Unidas, 444			
Bairro: Nossa Senhora das Graças	Município: Porto Velho	CEP: 78.915-040	UF: RO
No Exercício das Funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal e de acordo com o disposto nos artigos 910, 911, 927, 928, 936 e 939 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, instituído pelo Decreto No. 3.000, de 26/03/99, combinado com o artigo 1º. da Lei No. 8.137, de 27/12/90, que define os crimes contra a ordem tributária, damos início à Ação Fiscal e intimamos o contribuinte acima identificado, a apresentar, no Serviço de Fiscalização desta Delegacia, no prazo de 20 (vinte) dias corridos, contados do recebimento deste Termo, os livros e documentos a seguir relacionados:			
<ul style="list-style-type: none"> 01 – Livros Diário e Razão ou, opcionalmente, Livro Caixa; 02 – Livros de Registro de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS; e 03 – Extratos bancários, em meio papel e em meio magnético, das contas correntes mantidas pela empresa no Banco do Brasil S/A, Cooperativa de Crédito Rural de Porto Velho Ltda, Banco da Amazônia S/A, Banco Itaú S/A, Banco Mercantil de São Paulo S/A, HSBC Bank Brasil S/A e Banco Bradesco S/A, . 			
OBSERVAÇÕES:			
<ul style="list-style-type: none"> 01 – A documentação acima relacionada refere-se aos anos calendários de 2002, 2003 e 2004; 02 – Outros documentos e esclarecimentos poderão ser solicitados no curso dos trabalhos; 03 – Os Livros Diário e Razão, ou o Livro Caixa, devem ser entregues, também, em meio magnético, conforme orientações em anexo; 			

(...)

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa no âmbito do procedimento de fiscalização, pois é procedimento que se desenvolve no interesse exclusivo do fisco; é procedimento de natureza inquisitorial.

Nesse sentido, cabe citar precedentes do CARF:

Assunto: Obrigações Acessórias. Anos-calendário: 2015,2016. NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NA FASE DE INVESTIGAÇÃO FISCAL (FASE PRÉ-PROCESSUAL). NATUREZA INQUISITORIAL DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA. O procedimento de investigação fiscal é efetuado no interesse exclusivo do Fisco; tem natureza inquisitorial; não é banhado pelo contraditório e ampla defesa, pois ainda não há acusação formal, nem processo, nem lide. Logo, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa na fase pré-processual(...). (Acórdão n.º 1401-004.280, sessão de 11/03/2020, Relator Nelso Kichel).

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples. Ano-calendário: 2006. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. COLHEITA DE PROVAS NO INTERESSE EXCLUSIVO DO FISCO. CARÁTER INQUISITÓRIO. FASE PRÉ-PROCESSUAL.INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.O procedimento de fiscalização tem caráter repressivo; é realizado no interesse exclusivo do fisco para investigação ou apuração de infração à legislação tributária e configura fase pré-processual.O procedimento de investigação fiscal, por ter natureza inquisitorial, não é banhado pelos princípios do contraditório e ampla defesa, pois ainda inexistente acusação formal, ainda não há processo, nem lide.O devido processo legal administrativo instaura-se a partir da pretensão resistida; a partir do oferecimento de impugnação à acusação formal formulada pelo fisco de prática de infração à legislação tributária (autos de infração) e dos quais o contribuinte tomou ciência na forma da legislação de regência.Os cânones constitucionais do contraditório e da ampla defesa são de observância obrigatória no âmbito do processos judicial e administrativo (no caso processo administrativo), a partir da impugnação na primeira instância de julgamento.Na fase processual, desde o início, foram e estão sendo asseguradas as garantias do devido processo legal, onde a contribuinte e os sujeitos passivos solidários exerceram e continuam exercendo plenamente o contraditório e a ampla defesa, não se vislumbrando vício algum que pudesse macular ou inquirar de nulidade o lançamento fiscal.Os autos de infração foram lavrados por agente competente do fisco, com observância do art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto n.º 70.235/72.Não restando configurado vício que pudesse inquirar de nulidade o lançamento fiscal, rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada. (Acórdão n.º 1301-003.029, sessão de 16/05/2018), Relator Nelso Kichel).

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006 PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. FASE PRÉ-PROCESSUAL. FASE DE INVESTIGAÇÃO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa na fase de investigação fiscal de suposta infração tributária, a qual tem natureza inquisitorial. Nessa fase, ainda, não existe processo administrativo, não existe lide, não existe acusação ou imputação de infração, mas tão-somente investigação fiscal, colheita de provas no interesse exclusivo do fisco. Os princípios do contraditório e da ampla defesa são de observância obrigatória na fase do processo administrativo fiscal, cuja peça vestibular é a acusação, ou seja, o auto de infração. O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará a invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.(Acórdão n.º 1802-000.949, sessão 03/08/2011, Relator Nelso Kichel).

Ainda, não há óbice para lavratura do auto de infração fora das dependências do estabelecimento fiscalizado. Nesse sentido, cabe mencionar a Súmula CARF nº 06, cujo verbete transcrevo, *in verbis*:

Súmula CARF nº 6

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Mandado de Procedimento Fiscal - MPF

Quanto às prorrogações do MPF, a recorrente argumentou que a fiscalização teria deixado acumular diversas prorrogações sem dar ciência pessoal, real, e ocorrendo a ciência, apenas mais adiante (posteriormente), juntamente com outro ato praticado de ofício; que, ainda, do MPF consta apenas como objeto de fiscalização o IRPJ, ou seja, não constam as contribuições (reflexos); que o lançamento seria nulo, por vício no MPF.

Aqui, também, a recorrente não tem melhor sorte.

Consta do MPF original (e-fls. 02/03), conforme excerto:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 02.5.01.00-2006-00072-3	
CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL	
CNPJ/CPF: 05.886.247/0001-70	
NOME EMPRESARIAL/NOME: TONIN SOLDAS LTDA	
ENDEREÇO: AV NACOES UNIDAS, 444	COMPLEMENTO:
BAIRRO: N SRA DAS GRACAS	UF: RO
MUNICÍPIO: PORTO VELHO	CEP: 78.915-040
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES :	PERÍODOS :
IRPJ	01/2002 a 12/2004

Do MPF deve constar, pelo menos, o tributo principal, desnecessário mencionar as contribuições (reflexos). Ainda, a fiscalização está obrigada a fazer verificação obrigatória dos cinco últimos anos, dispensado o MPF.

Na verdade, o MPF é um instrumento de controle interno da Administração Tributária; é um ato *interna corporis* cujo escopo — além de controle interno da atividade do Auditor-Fiscal pela repartição fiscal — serve de garantia para os contribuintes, na medida em que estes poderão conferir se de fato os Auditores-Fiscais designados estão, ou não, no exercício legal de suas funções.

Prorrogações do MPF (fl. 15), cujo demonstrativo, excerto, colaciono:

DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO DE MPF

CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL	
CNPJ/CPF: 05.886.247/0001-70	
NOME EMPRESARIAL/NOME: TONIN SOLDAS LTDA	
ENDEREÇO: AV NACOES UNIDAS, 444	COMPLÊMENTO:
BAIRRO: N SRA DAS GRACAS	UF: RO
MUNICÍPIO: PORTO VELHO	CEP: 78.915-040
MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL Nº 02.5.01.00-2006-00072-3	
EMISSÃO: 06 de Março de 2006	
PRORROGAÇÃO:	
DATA: 04 de Julho de 2006.	VALIDADE: 02 de Setembro de 2006.
DATA: 02 de Setembro de 2006.	VALIDADE: 01 de Novembro de 2006.
DATA: 01 de Novembro de 2006.	VALIDADE: 31 de Dezembro de 2006.
DATA: 31 de Dezembro de 2006.	VALIDADE: 01 de Março de 2007.
DATA: 01 de Março de 2007.	VALIDADE: 30 de Abril de 2007.
DATA: 30 de Abril de 2007.	VALIDADE: 29 de Junho de 2007.
DATA: 29 de Junho de 2007.	VALIDADE: 28 de Agosto de 2007.
DATA: 28 de Agosto de 2007.	VALIDADE: 27 de Outubro de 2007.

Não há vício algum nessas prorrogações do MPF.

O ato normativo que instituiu o MPF e modificações ulteriores (vigência na época dos anos-calendário 2002 a 2007) tinha previsão expressa de que a **ciência da prorrogação do MPF seria ficta**, ou seja, diretamente na internet no Sítio da Receita Federal, pela mera disponibilização do ato administrativo de prorrogação no endereço eletrônico.

Para isso, consta do MPF inicial o endereço eletrônico da repartição fiscal e código de acesso fornecidos ao contribuinte objeto de fiscalização.

Já a entrega física de cópia do documento seria efetuada apenas por ocasião do primeiro ato de ofício praticado junto ao contribuinte fiscalizado.

No caso, consta do MPF inicial o endereço do Sítio da RFB na internet e código de acesso (e-fls. 02/03), cujo excerto colaciono, *in verbis*:

(...)

ENCAMINHAMENTO

Determino, nos termos da **Portaria SRF nº 6.087, de 21 de novembro de 2005**, a execução do procedimento fiscal definido pelo presente Mandado, que será realizado pelo(s) Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal (AFRF) acima identificado(s), que está(ão) autorizado(s) a praticar isolada ou conjuntamente, todos os atos necessários a sua realização.

Este Mandado deverá ser executado até 04 de Julho de 2006. Este instrumento poderá ser prorrogado, a critério da autoridade outorgante, em especial na eventualidade de qualquer ato praticado pelo contribuinte/responsável que impeça ou dificulte o andamento deste procedimento fiscal, ou a sua conclusão.

PORTO VELHO, 06 de Março de 2006.

(...)

3. CÓDIGO DO PROCEDIMENTO FISCAL: **80587252**

A exatidão das informações contidas neste Mandado poderá ser verificada na Internet, mediante a utilização do código acima informado e do CNPJ/CPF do contribuinte/responsável objeto do procedimento fiscal originário, no endereço: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

(...)

Quanto à intimação ficta, consta do art. 13 da Portaria SRF nº 6.087, de 2005, previsão expressa, *in verbis*:

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

§ 1º A prorrogação de que trata o caput poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI. (Retificado(a) em 28/11/2005)

As intimações das respectivas entregas do MPF (prorrogações) constam das e-fls. 02/17 dos autos.

Como já dito e frise-se, novamente, a entrega física de cópia do respectivo MPF (prorrogação), juntamente com o demonstrativo de prorrogações, não tem função de ciência da respectiva prorrogação do MPF, mas, sim, caráter exauriente, pois a intimação respectiva já ocorrera no endereço eletrônico, de forma ficta.

Essa questão já enfrentei, inclusive, no Acórdão n.º 1802-00.504, de 05/07/2010, *in verbis*:

(...)

A entrega física de cópia do ato de prorrogação do MPF, cuja ciência deu-se no site da RFB, é efetuada quando da realização do primeiro ato de ofício subsequente junto ao contribuinte; porém tal entrega de cópia não constitui ciência, mas mero exaurimento do ato, pois a ciência do ato já ocorreu quando da emissão e disponibilização no site da RFB na internet, cujo senha de acesso foi fornecida à fiscalizada quando do início da fiscalização (fl. 01 e 161 17). Por isso, não há que se objetar vício algum, no caso.

(...)

Ainda, quanto ao caráter do MPF de instrumento interno de planejamento e controle das atividades de fiscalização, cabe citar precedentes do CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário:1998 PRELIMINAR DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO. O MPF é instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, configurando-se objeto meramente informativo para os contribuintes, não implicando nulidade do lançamento eventuais falhas ou omissões relacionadas à sua emissão e trâmite, mormente quando devidamente cientificados e quando as prorrogações de prazo foram disponibilizadas na internet. (Acórdão n.º 1802-00.504 — 2ª Turma Especial, sessão de 05/07/2010), Relator Nelso Kichel).

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Data do fato gerador: 31/01/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/01/2002 PRELIMINAR DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA. A emissão do MPF para determinado tributo abarca, também, de forma automática, as verificações obrigatórias quanto aos demais tributos e contribuições administrados pelo fisco, quanto aos períodos de apuração dos últimos cinco anos e mais o período em que perdurou o procedimento. Configura verificação obrigatória a ação de cotejar os valores declarados ao fisco e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela repartição fiscal. (Acórdão n.º 1802-000.555, sessão 06/07/2010, Relator Nelso Kichel).

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. VÍCIO FORMAL. INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA. A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN. (*Acórdão nº 1802-000.943, sessão de 02/08/2011, Relator Nelso Kichel*).

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples Ano-calendário: 2004
Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO NA EXECUÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA. O Mandado de Procedimento Fiscal-MPF de que trata o Decreto nº 6.104/2007, regulamentado pela Portaria nº 4.066, de 02 de maio de 2007 e Portaria nº 11.371, de 12 dezembro de 2007, tem apenas a função de planejamento e controle interno da Administração Tributária e não tem o condão de modificar a competência legal, privativa, do Auditor-Fiscal de efetuar o lançamento de ofício (CTN, art. 142 e Lei nº 10.593/2002, art. 6º, com redação dada pela Lei nº 11.457/2007). O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) foi prorrogado sem lapso temporal, e com a regular cientificação do sujeito passivo, incorrendo pois qualquer vício ou irregularidade. Mesmo que houvesse ocorrido o vencimento do prazo do MPF, sem sua regular prorrogação, isso não constituiria hipótese legal de nulidade do lançamento, visto que o MPF é instrumento de planejamento, controle interno da atividade de fiscalização da Administração Tributária e de informação ao contribuinte de que está sendo objeto de fiscalização pela RFB. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração. (*Acórdãos nºs 1802-002.539 e 1301-003.030, sessão, respectivamente, de 24/03/2015, e 16/05/2018, Relator Nelso Kichel*).

Como visto, não houve vício algum na execução do MPF, no caso.

No que tange à descrição dos fatos e datas dos fatos geradores

A recorrente argumentou que o auto de infração teria vícios na descrição dos fatos, contendo incorreções e imprecisões de datas.

Data venia, trata-se de alegação desproposita, totalmente divorciada da realidade fática.

A descrição dos fatos, quanto à infração imputada, está precisa, clara, objetiva, suficiente para sua compreensão (pleno conhecimento da acusação fiscal) e permitiu o contraditório e ampla defesa.

A fundamentação legal também está pertinente.

Vale dizer, o lançamento fiscal está de acordo com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN.

O IRPJ e a CSLL (reflexo) foram apurados respeitado regime do lucro presumido (opção vigente, escolha da contribuinte em sua DIPJ), cujos **fatos geradores são trimestrais**. Já a Cofins e a contribuição para o PIS têm fato gerador mensal.

As datas dos fatos geradores estão corretas, conforme excerto que colaciono a partir do auto de infração do IRPJ (e-fl. 20):

001 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Valor referente a depósitos e demais lançamentos a crédito, realizados junto a instituições financeiras, não escriturados em sua contabilidade, em que o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Segue em anexo ao presente auto de infração relatório com descrição detalhada dos fatos e planilhas com os valores dos depósitos e demais lançamentos citados anteriormente.

Cumprir informar que o presente lançamento refere-se, exclusivamente, ao período de 01/07/2002 a 31/12/2002, ficando os demais períodos de apuração constantes do MPF n.º 02.5.01.00-2006-00072-3 para lançamento posterior.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
30/09/2002	R\$ 128.215,50	75,00
30/09/2002	R\$ 148.367,33	75,00
30/09/2002	R\$ 180.675,53	75,00
31/12/2002	R\$ 208.473,74	75,00
31/12/2002	R\$ 156.104,60	75,00
31/12/2002	R\$ 167.011,07	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 25 e 42 da Lei n.º 9.430/96; art. 528 do RIR/99.

Ainda cabe esclarecer, como já dito, os fatos geradores do PIS e da Cofins são mensais. Por outro lado, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL são trimestrais.

Assim, em cada trimestre acima, há três valores mensais. O somatório dos três valores mensais do respectivo trimestre compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Portanto, não há vício algum na descrição dos fatos e na identificação das datas dos fatos geradores.

Por tudo que foi exposto, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS E DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ACESSO DIRETO AOS DADOS DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA MEDIANTE EXPEDIÇÃO DE RMF. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA INDISPENSABILIDADE. PROVA OBTIDA ILEGALMENTE. APLICAÇÃO DA TEORIA DOS FRUTOS DA ÁRVORE ENVENENADA. AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ E REFLEXOS IMPROCEDENTES.

No mérito, a recorrente argumentou:

- que o lançamento fiscal foi realizado apenas com base nos extratos bancários requisitados pelo fisco diretamente das instituições financeiras;

- que, ante a negativa de fornecer os extratos bancários de forma espontânea ou voluntária, a fiscalização requisitou e recebeu os extratos bancários diretamente das instituições financeiras, porém não teria comprovado a **indispensabilidade ou imprescindibilidade do acesso** aos dados de movimentação financeira (LC n.º 105, art. 6º);

- que, ainda, a base de cálculo apurada pela fiscalização estaria **superestimada**, pois não teria abatido dos depósitos bancários a crédito as receitas declaradas, oferecidas à tributação na DIPJ.

Pois bem.

Quanto à alegação de que a base estaria **superestimada**, esse argumento não tem plausibilidade fático-jurídica, pois em relação aos depósitos bancários a crédito nas contas bancárias, valores não escriturados, declarados ao fisco e de origem não comprovada, subtraídas as parcelas de que trata o art. 42, §3º, I, da Lei n.º 9.430/96 (transferência entre contas de mesma titularidade, cheques não compensados/devolvidos pela instituição financeira etc), o restante é valor tributável - omissão de receitas (presunção legal) - e que, sim, deve ser adicionado ao valor já declarado ao fisco, observado o regime de tributação opção do sujeito passivo, conforme art. art. 24, *caput*, da Lei 9.249/95. Portanto, não procede a argumentação da recorrente, no item em tela, de que deveria ser subtraído o valor declarado na DIPJ em relação à omissão de receita apurada por presunção legal (art. 42 da Lei 9.430/96), pois são receitas de natureza diversa: as receitas declaradas na DIPJ têm natureza operacional, já os depósitos a crédito nas contas correntes, despesas não escrituradas e não declaradas, não têm origem comprovada.

O Fisco está dispensado de comprovar renda consumida em relação às receitas omitidas (art. 42 da Lei 9430/92), conforme Súmula CARF n.º 26, cujo verbete transcrevo, *in verbis*:

Súmula CARF n.º 26

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Cabe frisar que art. 42 da Lei n.º 9.430/96 trata de omissão de receitas por presunção legal.

A presunção legal tem condão de inverter o ônus da prova.

Ou seja, o ônus probatório de que não ocorreu a infração omissão de receitas - depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada é da contribuinte.

Não obstante, a recorrente rebela-se, no caso, contra a infração omissão de receitas por presunção legal, alegando que há vício incontornável quanto à origem das provas.

Ou seja, a recorrente alegou, nas razões de defesa, que a fiscalização não teria comprovado a **indispensabilidade ou imprescindibilidade do acesso direto do fisco à movimentação financeira bancária**, mediante expedição de RMF, ante a negativa de fornecimento espontâneo, voluntário, dos extratos bancários e, por via de consequência, que o lançamento não merece prosperar.

Compulsando os autos, consta que a fiscalização juntou cópia do livro Razão Analítico do ano-calendário 2002, inclusive do período de 01/07/2002 a 31/12/2002 objeto da

infração imputada (e-fls. 341/ 386); juntou cópia da DIPJ 2003, ano -calendário 2002 (e-fls. 387/419), cópia das RMF e extratos bancários fornecidos pela instituições financeiras (e-fls. 179/340) e Intimações para a contribuinte comprovar a origem dos depósitos bancários a crédito em suas contas bancárias especificados no respectivo anexo (e-fls.222/236).

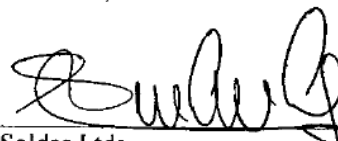
A contribuinte na fase de fiscalização informou em 18/09/2007 que não encontrou os referidos depósitos a crédito na escrituração contábil (e-fl. 237):

(...)

Assunto: TERMO DE REINTIMAÇÃO FISCAL

Em cumprimento à Notificação acima (cópia anexa), informamos que não foram localizados nos lançamentos contábeis do ano de 2002, os valores constantes nos relatórios, correspondentes as informações bancárias. Desta forma, ficamos impossibilitados de esclarecer a solicitação da Secretaria da Receita Federal.

Atenciosamente,



Tonin Soldas Ltda
Nilton Penajo Miranda
Sócio - Proprietário

(...)

Em face da alegação da recorrente nas razões do recurso de que a fiscalização não teria comprovado a **indispensabilidade ou imprescindibilidade** do acesso do fisco, mediante expedição ou emissão das RMF, à movimentação financeira bancária, **os autos do processo** foram baixados em diligência fiscal - retorno à unidade de origem da RFB, no caso DRF/Porto Velho, para juntada do Relatório que teria justificado a emissão das Requisições de Movimentação Financeira - RMF, conforme Resolução CARF nº 1301-000.751 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 13/11/2019 (e-fls. 506/521), uma que vez, até então, não havia sido juntado aos autos.

Cumprida a diligência fiscal, restou juntada aos autos o Relatório Circunstanciado da fiscalização que determinara ou justificara a emissão das RMF (e-fls. 524/527). Os autos retornaram para julgamento.

Primeiro, frise-se, consta do Relatório Fiscal (e-fls. 41/42), parte integrante dos autos de infração, que as RMF foram expedidas, simplesmente, pelo fato da contribuinte, embora intimada reiteradamente a fazê-lo, não se dignou fornecer os extratos bancários, conforme excertos que colaciono a seguir:

(...)

No dia 06/07/2006, foi enviado ao contribuinte fiscalizado por via postal o Termo de Intimação Fiscal para o endereço da empresa constante no cadastro da Receita Federal, sendo recebidos o mesmo no dia 15/07/2006. Neste Termo de Intimação foram pedidos novamente os itens do Termo de Início de Fiscalização entregue em 16/03/2006.

Neste sentido, foram entregues, em 01/08/2006 nesta DRF, os seguintes documentos da empresa fiscalizada:

- 03 livros Diários;
- Cópia autenticada do contrato social;
- 1 CD com arquivos de sua contabilidade.

Após diversos pedidos de prorrogação, sem a apresentação dos extratos solicitados, foram expedidas, no dia 02/08/2006, aos bancos as respectivas Requisições de Informações Sobre Movimentação Financeira.

No dia 26/09/2006, foi enviado, por via postal, o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar nº 0250100-2006-00072-3-2, sendo recebido pela empresa fiscalizada no dia 16/10/2006.

(...)

No dia 04/09/2007, foi entregue pessoalmente ao sócio da empresa fiscalizada o Termo de Intimação Fiscal, solicitando esclarecimentos quanto a créditos em conta corrente possuída pela empresa fiscalizada nos bancos supramencionados e não escriturados em sua contabilidade referente ao período 01/07/2002 a 31/12/2002, não sendo respondido pela empresa fiscalizada.

No dia 17/09/2007, foi entregue pessoalmente ao sócio da empresa fiscalizada o Termo de Reintimação Fiscal, solicitando esclarecimentos quanto a créditos em conta corrente possuída pela empresa fiscalizada nos bancos supramencionados e não escriturados em sua contabilidade referente ao período 01/07/2002 a 31/12/2002. No dia 18/09/2007, a empresa fiscalizada nos informou que não foram localizados nos lançamentos contábeis do ano 2002, os valores constantes nos relatórios relativas as informações bancárias solicitadas na intimação.

Dessa forma, ao analisar os extratos entregues pelos bancos, em atendimento às citadas requisições, os lançamentos deles constantes foram cotejados com aqueles constantes dos Livros Diário e Razão. Constatou-se, então, que o contribuinte teve, no período de 01/07/2002 a 31/12/2002, movimentação financeira nas seguintes instituições, não contabilizadas: Banco do Brasil S/A, Banco Itaú S/A, Cooperativa de Crédito Rural de Porto Velho Ltda e Banco da Amazônia.

Dessa forma, o contribuinte não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, que os créditos em suas contas correntes tiveram origem outra que não a de receitas de sua atividade mercantil, nos valores abaixo relacionados, totalizando R\$ 988.847,77.

Valores por instituição financeira

Banco do Brasil S/A.....	R\$ 744.914,05
Banco Itaú S/A.....	R\$ 50.626,46
Cooperativa de Crédito Rural de Porto Velho Ltda.....	R\$ 185.993,26
Banco da Amazônia.....	R\$ 7.314,00

Valores totais mensais

Julho de 2002	R\$ 128.215,50
Agosto de 2002	R\$ 148.367,33
Setembro de 2002	R\$ 180.675,53
Outubro de 2002	R\$ 208.473,74
Novembro de 2002	R\$ 156.104,60
Dezembro de 2002	R\$ 167.011,07

Em consequência, foi lavrado o presente Auto de Infração para lançamento do crédito tributário resultante da referida omissão de receitas (crédito em conta corrente não escriturado pela empresa).

(...)

Conforme demonstrado acima, o montante de omissão de receitas - apurada pela fiscalização - no período de 01/07/2002 a 31/12/2002 foi de R\$ 988.847,77.

A expedição das RMF com base na negativa de fornecimento dos extratos bancários pela contribuinte é confirmado pelo Relatório Circunstanciado que servira para expedição das RMF (e-fls. 524/527), conforme excertos, *in verbis*:

(...)

IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL SOB PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO

CNPJ / CPF: 05.886.247/0001-70

Nome Empresarial / Nome: TONIN SOLDAS LTDA

Endereço: AV NACOES UNIDAS 444

Município : PORTO VELHO

Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização n.º: 0250100/00072/2006

UF : RO

Expedido em 06/03/2006

ENQUADRAMENTO (art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001)

- I - Subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;
- II - Obtenção de empréstimos de pessoa jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;
- III - Prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996;
- IV - Omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;
- V - Realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;
- VI - Remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;
- VII - Hipóteses previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;
- VIII - Pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:
a) cancelada;
b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996;
- IX - Pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;
- X - Negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;
- XI - Presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.

(...)

RELATÓRIO

O contribuinte em questão foi selecionado para procedimento fiscal em virtude da Operação Notas Suframadas realizada pela 2ª RF da Secretaria da Receita Federal.

Assim, em 06/03/2006, foi expedido o MPF n.º 00072/2006 para realização de procedimento fiscal nos anos calendários de 2002, 2003 e 2004, tendo em vista que o contribuinte movimentou, no período, recursos substancialmente superiores àqueles por ele declarados.

Tributado pelo Lucro Presumido, o contribuinte declarou receitas de R\$ 1.590.074,02, R\$ 1.529.919,34 e R\$ 1.708.075,53 para os anos calendários de 2002, 2003 e 2004, respectivamente, totalizando R\$ 4.828.068,89.

Enquanto isso, realizou movimentação financeira de R\$ 7.977.978,14, R\$ 3.701.459,29 e R\$ 4.715.909,88 nos anos calendários de 2002, 2003 e 2004, respectivamente, totalizando R\$ 16.395.347,31.

A diferença, portanto, entre a receita declarada e sua movimentação financeira foi de R\$ 11.567.278,42 no período de três anos.

O citado contribuinte recebeu o Termo de Início de Fiscalização em 16/03/2006 no qual lhe foi solicitado que apresentasse, dentre outros documentos, os extratos bancários das contas correntes mantidas pela empresa.

Após diversos pedidos de prorrogação de prazo, o contribuinte foi reintimado em 15/07/06.

Em 01/08/06, o contribuinte apresentou toda a documentação que lhe foi solicitada, com excessão dos extratos bancários. Também informou, verbalmente, que não iria apresentar os extratos solicitados. A própria demora de mais 04 meses para cumprir a intimação, sem motivo justificado, por si, caracteriza a recusa em apresentar os documentos solicitados, motivo pelo qual elaboramos o presente relatório para expedição da competente

mento de 163 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.asp> (n.º de inscrição) 05886247000170. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.asp> (n.º de inscrição) 05886247000170.

Requisição de Movimentação Financeira.

Porto Velho, 01 de 2007/0 de 2006

(...)

Como demonstrado, a expedição das RMF deu-se, simplesmente, pelo fato da contribuinte não ter disponibilizado os extratos bancários do ano-calendário 2002 e, ainda, que a movimentação financeira bancária - extrato da CPMF - apresentava diferença significativa em relação às receitas declaradas na DIPJ, então a fiscalização da RFB apontou o art. 33 da Lei n.º 9.430/96 como capitulação legal para justificar a emissão das RMF.

Data venia, a negativa de fornecer os extratos bancários, por si só, não pode justificar a expedição de RMF para acesso à movimentação financeira bancária do contribuinte fiscalizado no caso, pois não houve embaraço à fiscalização.

A contribuinte apresentou a escrituração contábil/fiscal, menos os extratos bancários.

Caberia à autoridade fiscal aprofundar a investigação fiscal, como, por exemplo, solicitar os livros de entrada e saídas de mercadorias, livro de Apuração do ICMS e solicitar ao Fisco Estadual as Guias Mensais de Apuração do ICMS, conforme Convênio de Cooperação Técnica existente entre o fisco federal e os fiscos estaduais. E, por fim, após todo o esforço de circularização, com dados plausíveis, rumar para a expedição da RMF.

Mas, *data venia*, não foi o que aconteceu na situação dos autos.

Veja, se bastasse indicar o art. 33 da Lei 9.430/96 para acesso aos extratos bancários via RMF, não haveria necessidade da existência do art. 3º do Decreto n.º 3.724, de 2001, o qual lista 12 (doze) hipóteses para que o sigilo bancário do contribuinte possa ser transferido ao Fisco. Bastaria uma situação apenas: intimar o contribuinte reiteradamente e esse não apresentar os extratos bancários.

É preciso responsabilidade, parcimônia, prudência, na utilização desse instrumental que dispõe o fisco para acesso direto aos dados de movimentação financeira bancária sob pena de retrocesso, em face de utilização abusiva, indiscriminada.

A importância, relevância da legislação de regência de acesso direto do Fisco aos dados movimentação financeira bancária mediante RMF (LC 105/2001, art. 6º, e Decreto n.º 3.724, de 2001) é uma conquista incomensurável não apenas do Fisco, mas do povo brasileiro, para combate, enfrentamento, por parte das autoridades à criminalidade organizada, ao tráfico de drogas, à “lavagem” de dinheiro, aos crimes de desvio de recursos públicos, evasão de divisas e aos crimes de sonegação fiscal.

A sociedade não pode admitir que poucos privilegiados, pessoas naturais ou jurídicas, continuem a utilizar o sigilo bancário como escudo, para fugirem de obrigações tributárias, fazendo com que contribuintes de menor renda suportem a carga tributária desproporcional proveniente da sonegação. Não é justo que o trabalhador assalariado retenha mensalmente imposto de renda na fonte, enquanto empresários, profissionais liberais e, ainda, segmentos que lidam profissionalmente com atividades ilícitas esquivam-se de declarar suas rendas e conseqüentemente de pagar seus impostos, encontrando guarida no sigilo bancário.

Com a abertura de mercado e a globalização há um largo acesso às transações bancárias sem fronteiras, o que facilita transações anônimas e imediatas levando a evasão fiscal e a corrupção fiscal a qualquer parte do mundo, inclusive fazendo com que nosso País seja destino de criminosos.

A fraude tributária com relação à evasão de divisas e demais crimes como a transferência de valores aos paraísos fiscais acabou por se tornar uma prática corriqueira para aqueles que constituem grandes fortunas.

A sociedade não pode aceitar passivamente fatos constatados pela Secretaria da Receita Federal - SRF, quando da análise dos montantes arrecadados com a CPMF onde, segundo Aldemário Araújo Castro (2008 *on line*), com base na **Informação para a imprensa n.º 123, de 2000, Secretaria da Receita Federal, Análise estatística do cruzamento de informações da CPMF e do Imposto de Renda**, relatou:

- a) 62 pessoas físicas que declararam perante a Receita Federal suas condições de isentas de imposto de renda tiveram movimentação financeira anual acima de R\$ 10 milhões, totalizando **R\$ 11,03 bilhões**;
- b) 139 pessoas físicas omissas perante a Receita Federal tiveram movimentação financeira anual acima de R\$ 10 milhões, totalizando **R\$ 28,92 bilhões**;
- c) 45 pessoas jurídicas incluídas no SIMPLES (pressupõe receita bruta anual inferior a R\$ 120 mil) tiveram movimentação financeira anual acima de R\$ 100 milhões, totalizando **R\$ 53,21 bilhões**;
- d) 46 pessoas jurídicas que declararam perante a Receita Federal suas condições de isentas de imposto de renda tiveram movimentação financeira anual acima de R\$ 100 milhões, totalizando **R\$ 18,39 bilhões**;
- e) 139 pessoas jurídicas omissas perante a Receita Federal tiveram movimentação financeira anual acima de R\$ 100 milhões, totalizando **R\$ 70,96 bilhões**. (CASTRO, Aldemário Araújo. **A constitucionalidade da transferência do sigilo bancário para o fisco preconizada pela lei complementar n.º 105/2001**.

Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/2057/a-constitucionalidade-da-transferencia-do-sigilo-bancario-para-o-fisco-preconizada-pela-lei-complementar-n-1052001aldemario-araujo-castro>. Acesso em: **28.jan.2008**).

Nesse esforço de combate aos privilégios que proporcionava o sigilo bancário, cabe citar que o Pleno do E. Supremo Tribunal Federal - STF, ao julgar as ADIs 2.859-DF, 2386, 2390, 2397 e o RE 601.314-SP (repercussão geral), **em 24/02/2016**, declarou ser constitucional o acesso direto do Fisco à movimentação financeira bancária do contribuinte (LC n.º 105/2001, art. 6º), fazendo referência expressa, na ementa do acórdão, que as autoridades fiscais dos Estados e Municípios somente poderão acessar diretamente as informações e documentos bancários dos contribuintes em procedimento fiscal quando os respectivos poderes executivos editarem regulamentos semelhantes ao diploma regulamentar federal (Decreto n.º 3.724, de 2001), e os fundamentos apresentados foram os seguintes:

(...)

- a) o sigilo bancário não é absoluto e deve ceder espaço ao princípio da moralidade nas hipóteses em que transações bancárias indiquem ilicitudes;
- b) a LC 100/2001 é um instrumento para fiscalizar o dever fundamental do contribuinte de pagar tributos. O dever fundamental de pagar tributos está alicerçado na ideia de solidariedade social. Assim, dado que o pagamento de tributos, no Brasil, seria um dever fundamental — por representar o contributo de cada cidadão para a manutenção e o desenvolvimento de um Estado que promove direitos fundamentais —, é preciso que sejam adotados mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal;
- c) a prática prevista na LC 105/2001 é comum em vários países desenvolvidos e a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo questionado seria um retrocesso diante dos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil para combater ilícitos como a lavagem de dinheiro e evasão de divisas e para coibir práticas de organizações criminosas;
- d) a identificação de patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte pela administração tributária dá efetividade ao princípio da capacidade contributiva, que, por sua vez, sofre riscos quando se restringem as hipóteses que autorizam seu acesso às transações bancárias dos contribuintes;

e) a LC 105/2001 não viola a CF/88. Isso porque o legislador não estabeleceu requisitos objetivos para requisição de informações pela administração tributária às instituições financeiras e exigiu que, quando essas chegassem ao Fisco, ali mantivessem o dever de sigilo. Com efeito, o parágrafo único do art. 6º preconiza que o resultado dos exames, as informações e os documentos deverão ser conservados em sigilo, observada a legislação tributária. Assim, não há ofensa à intimidade ou qualquer outro direito fundamental, pois a LC 105/2001 não permite a "quebra de sigilo bancário", mas sim a transferência desse sigilo dos bancos ao Fisco;

f) o art. 6º da LC 105/2001 é taxativo e razoável ao facultar o exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras somente se houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados **indispensáveis** pela autoridade administrativa competente.

(...)

Destarte, o sigilo bancário não é absoluto, deve ceder espaço ao princípio da moralidade nas hipóteses em que transações bancárias indiquem ilicitudes, mas deve-se respeitar rigorosamente a legislação de regência.

É necessário prudência, equilíbrio, bom senso, quanto à utilização desse instrumento tão valioso para o fisco, pois destinado ao combate do braço financeiro das organizações criminosas nacionais e supranacionais, lavagem de dinheiro, evasão de divisas, tráfico de drogas, contrabando e descaminho, desvio de recursos públicos (corrupção) e sonegação fiscal.

Esse instrumental jurídico não pode ser mal utilizado, empregado.

Há que se respeitar os critérios do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 sob risco de retrocesso, perda desse instrumento jurídico.

Retornando ao caso concreto dos autos, com a devida vênia a autoridade fiscal fez interpretação extensiva, abusiva, do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001.

A interpretação deve ser restritiva, prudente.

Não se pode utilizar esse instrumental como panacéia para tudo, uso indiscriminado do acesso direto do Fisco à movimentação financeira bancária, sob pena de acesso ilegal, como no caso.

Deve-se zelar pelo uso necessário, preciso, prudente, justificado, do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, matriz legal do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, pois foi uma conquista legal árdua, difícil, e chancelada pelo STF, elevando o País a outro patamar no combate ao braço financeiro de organizações criminosas, dando outro norte ao País na luta contra a grande sonegação fiscal, praticada por extratos da sociedade voltados para a criminalidade organizada, como por exemplo sonegação fiscal, lavagem de dinheiro, desvio de recursos públicos (corrupção dos agentes públicos), grupos armados, terroristas etc.

Matriz legal do acesso direto do Fisco aos dados de movimentação financeira dos contribuintes (artigo 6º da Lei Complementar nº. 105, de 2001), que autoriza as autoridades e os agentes fiscais tributários da União examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a conta de depósitos e aplicações financeiras, estatui, estabelece as seguintes condições:

- a) existência de processo administrativo ou procedimento fiscal em curso; e
- b) indispensabilidade ou imprescindibilidade do exame.

No que tange à primeira das condições, inexistente controvérsia, eis que contra a recorrente foi instaurado, de forma regular, procedimento fiscal.

Quanto à segunda, o Decreto n.º 3.724, de 2001, regulamentando o art. 6º acima referenciado, estabeleceu as hipóteses em que os exames são considerados **indispensáveis ou imprescindíveis**.

Dentre tais hipóteses, sem dúvida, há a situação que foi apontada pela autoridade fiscal (as previstas no art. 33 da Lei n.º 9.430, de 1996).

Contudo, apesar de indicar o art. 33, em comentário, como fundamento para requisitar as informações bancárias, a autoridade fiscal, em **relatório que deveria ser circunstanciado**, simplesmente afirma que a contribuinte, embora intimada reiteradamente, não disponibilizou os extratos e que a sua movimentação bancária - dados da CPMF - difere significativamente das receitas declaradas, indicando genericamente o art. 33 da Lei 9.430/96.

Ora, o artigo 33 da Lei n.º 9.430, de 1996, o qual trata do regime especial para cumprimento de obrigações pelo sujeito passivo, elenca as seguintes hipóteses de conduta que impõem regime especial de fiscalização, *in verbis*:

Art.33.A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I-embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pela não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966;

II-resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;

III-evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

IV-realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem a devida inscrição no cadastro de contribuintes apropriado;

V-prática reiterada de infração da legislação tributária;

VI-comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho;

VII-incidência em conduta que enseje representação criminal, nos termos da legislação que rege os crimes contra a ordem tributária.

Veja, o art. 3º do Decreto n.º 3.724, de 2001, menciona genericamente o art. 33 da Lei 9.430/96, quando elenca as situações de **indispensabilidade ou imprescindibilidade in verbis**:

Art.3ºOs exames referidos no § 5º-do art. 2º-somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:(Redação dada pelo Decreto n.º 6.104, de 2007).

I-subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;

II-obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;

III - prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país com tributação favorecida ou beneficiária de regime fiscal de que tratam osart.

24 e art. 24-A da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996;(Redação dada pelo Decreto n.º 8.303, de 2014)

IV-omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;

V-realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;

VI-remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;

VII-previstas no art. 33 da Lei n.º9.430, de 1996;

VIII-pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:

a) cancelada;

b)inapta, nos casos previstos noart. 81 da Lei n.º9.430, de 1996;

IX-pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;

X-negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;

XI-presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato; e(Redação dada pelo Decreto n.º 8.303, de 2014)

XII - intercâmbio de informações, com fundamento em tratados, acordos ou convênios internacionais, para fins de arrecadação e fiscalização de tributos.(Incluído pelo Decreto n.º 8.303, de 2014)

Diante dessas hipóteses elencadas no art. 3º do Decreto n.º 3724/2001, apenas uma, em tese, seria plausível para justificar o acesso aos dados de movimentação financeira bancária via RMF, ou seja, indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.

Entretanto, a fiscalização não apurou indícios de interposta pessoa, apontou apenas genericamente o art. 33 da Lei 9.430/96, ao descrever situação de existência de divergência das receitas declaradas pela pessoa jurídica e o montante de movimentação financeira bancária - com base no relatório da CPMF e que a contribuinte, embora intimada reiteradamente, não forneceu os extratos bancários. Essa situação não se subsume no art. 33, I, da Lei 9.430/96, pois não houve embaraço à fiscalização, no caso.

Além disso, se no caso de indícios de interposta pessoa, situação grave de sonegação fiscal, o Decreto n.º3.724/2001 estabelece a necessidade de movimentação financeira bancária 10 (dez) vezes o valor da renda disponível declarada (art. 3º, § 2º, I, do Decreto n.º 3.724/2001), para justificar a indispensabilidade do acesso à movimentação financeira bancária via RMF, então com mais razão, quando não há indícios de interposta pessoa, não se pode buscar o acesso direto - via RMF - aos dados de movimentação financeira bancária **se** inferiores a 10 (dez) vezes a renda disponível declarada.

Veja.

No caso, a contribuinte informou:

- na DIPJ 2003, ano-calendário 2002, receitas de R\$ 1.590.074,02 e a movimentação financeira bancária - Relatório CPMF- R\$ 7.977.978,14. Isso equivale a 5 (cinco) vezes apenas.

A receita omitida, com base na presunção legal (art. 42 da Lei 9.430/96), foi de **R\$ 988.847,77 para os fatos geradores objeto do auto de infração.**

Então, desconsiderada a situação de divergência das receitas declaradas pela pessoa jurídica e o montante de movimentação financeira bancária com base no relatório da CPMF, pois a fiscalização não apurou indícios de existência de interposta pessoa do inciso XI acima, restou única situação - que tangencia os motivos descritos pela autoridade fiscal - a estampada no item I do art. 33 da Lei nº 9.430/96 (embaraço à fiscalização), porém a contribuinte apresentou a escrituração contábil/fiscal, e apenas evitou fornecer os extratos bancários, o que não configura embaraço à fiscalização no caso, pois a fiscalização não demonstrou que a contribuinte tivesse intuito deliberado de embaraçar a fiscalização.

Logo, o acesso aos dados de movimentação financeira bancária via RMF não restaram motivados, pois não restou demonstrada a **indispensabilidade ou imprescindibilidade**.

Então, cabe aqui a aplicação da **Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada**, ou seja, "*fruits of the poisonous tree*" (ilicitude por derivação), pois não se evidencia o nexo de causalidade entre as provas ora analisadas (extratos bancários) e a imputação da fiscalização de embaraço à fiscalização, como fundamento para acesso direto do fisco aos dados de movimentação financeira bancária (art. 33 da Lei 9.430/96).

Ou seja, a obtenção dos extratos bancários mediante emissão de RMF sem demonstração da indispensabilidade implicou ilegal transferência do sigilo bancário ao fisco.

No caso, o Código de Processo Penal no seu art. 157, de forma expressa, determina que as provas obtidas por meio ilícito não têm valor contra o acusado, *in verbis*:

Art. 157. São inadmissíveis, devendo ser desentranhadas do processo, as provas ilícitas, assim entendidas as obtidas em violação a normas constitucionais ou legais. (Redação dada pela Lei nº 11.690, de 2008)

§1º São também inadmissíveis as provas derivadas das ilícitas, salvo quando não evidenciado o nexo de causalidade entre umas e outras, ou quando as derivadas puderem ser obtidas por uma fonte independente das primeiras. (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008)

(...)

Assim, entendo que a obtenção dos elementos de prova, em que se baseia o presente lançamento fiscal, - quais sejam os extratos bancários de onde se extraíram os depósitos a crédito como tributados na forma do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 -, foi ilegal.

Então, considerando-se que o lançamento fiscal baseia-se nos extratos bancários obtidos ao arrepio da legislação de regência, deve ser cancelada a totalidade da exigência - auto de infração do IRPJ, incluindo-se os lançamentos reflexos: CSLL, PIS e de Cofins.

Precedentes deste CARF são no mesmo sentido e que, a título ilustrativo, colaciono alguns julgados (ementas de acórdãos), *in verbis*:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REQUISICÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. DECRETO Nº 3.724/2001. INTERPRETAÇÃO RESTRICTIVA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. HIPÓTESE PREVISTAS NO ART. 33 DA LEI Nº 9.430/96. EMISSÃO DE RMF BASEADA EM SIMPLES NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE EXTRATOS BANCÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

O acesso à movimentação financeira do contribuinte, autorizado pela Lei Complementar nº. 105, de 2001, implica fiel obediência aos ditames do Regulamento correspondente (Decreto nº. 3.724, de 2001). No caso vertente, em que o referido acesso se deu com suporte nas hipóteses descritas no art.33 da Lei nº. 9.430, de 1996, seria necessário o aporte de documentação capaz de indicar condutas que permitissem concluir pela intenção deliberada do contribuinte de obstaculizar o andamento da ação fiscal

(embaraço), sendo insuficiente, à evidência, a mera comprovação do não atendimento de intimação para apresentar extratos bancários. (*Acórdão n.º 1201-002.375 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 16/08/2018, Relator Luis Fabiano Alves Penteado*).

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REQUISICÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. DECRETO Nº 3.724/2001. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. EMBARAÇÃO À FISCALIZAÇÃO. HIPÓTESE PREVISTAS NO ART. 33 DA LEI Nº 9.430/96. EMISSÃO DE RMF BASEADA EM SIMPLES NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE EXTRATOS BANCÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

O acesso à movimentação financeira do contribuinte, autorizado pela Lei Complementar nº. 105, de 2001, implica fiel obediência aos ditames do Regulamento correspondente (Decreto nº. 3.724, de 2001). No caso vertente, em que o referido acesso se deu com suporte nas hipóteses descritas no art.33 da Lei nº. 9.430, de 1996, seria necessário o aporte de documentação capaz de indicar condutas que permitissem concluir pela intenção deliberada do contribuinte de obstaculizar o andamento da ação fiscal (embaraço), sendo insuficiente, à evidência, a mera comprovação do não atendimento de intimação para apresentar extratos bancários. (*Acórdãos n.ºs 1301-002.986 e 1301-003.496, sessões de julgamento de 12/04/2018 e 21/11/2018*).

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. Exercício: 2004
Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REQUISICÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.

O acesso à movimentação financeira do contribuinte, autorizado pela Lei Complementar nº. 105, de 2001, implica fiel obediência aos ditames do Regulamento correspondente (Decreto nº. 3.724, de 2001). No caso vertente, em que o referido acesso se deu com suporte nas hipóteses descritas no art. 33 da Lei nº. 9.430, de 1996, seria necessário o aporte de documentação capaz de indicar condutas que permitissem concluir pela intenção deliberada do contribuinte de obstaculizar o andamento da ação fiscal (embaraço), sendo insuficiente, à evidência, a mera comprovação do não atendimento de intimação para apresentar extratos bancários. (*Acórdão n.º 1302-000.489, sessão 22/02/2011, Relator WILSON FERNANDES GUIMARAES*).

Portanto, afasto a infração omissão de receitas com base em extratos bancários, pois a prova foi obtida de forma ilegal pela fiscalização, como já demonstrado.

Por tudo que foi exposto, voto para rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira - Redator Designado

Início parabenizando o ilustre conselheiro relator pelo profundo voto. Entretanto, *data venia*, preciso discordar de suas conclusões acerca da imprescindibilidade da obtenção das informações sobre movimentação financeira diretamente junto às instituições financeiras por meio da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF.

Como bem observado pelo relator, a obtenção de informações bancárias diretamente das instituições financeiras, dentro do regramento legal e infralegal validado pelo Supremo Tribunal Federal, é um instrumento jurídico posto à disposição do Fisco em benefício da sociedade brasileira.

Contudo, tal instrumento não deve ser utilizado ao arrepio dos direitos e garantias individuais, sob pena de se violar princípios básicos de organização da ordem constitucional republicana e democrática pátria.

Assim, a matéria merece alguma reflexão de cunho jusfundamental. Nesse mister, aproveito-me de ideias decorrentes de recente estudo que fiz acerca dos sistemas jusfundamentais brasileiro e português.

Inicialmente, é preciso traçar alguns balizamentos teóricos, a respeito do quadro dos direitos fundamentais na atualidade.

Devem ser afastadas as considerações de cunho jusnaturalista. Os direitos fundamentais surgiram originalmente como produtos culturais de cunho filosófico e religioso, tendo como ideia legitimadora uma certa ordem de *direitos naturais* que assistiriam ao homem em decorrência de sua condição humana racional¹. Sob esta perspectiva, caracterizavam-se como “*direitos absolutos, imutáveis e intemporais, inerentes à qualidade de homem dos seus titulares*”². O recorte atende o alerta de Vieira de Andrade³ sobre a tendência de se buscar em categorias pertencentes à ordem moral e cultural, uma dimensão *fundamentante* para legitimar e iluminar os preceitos constitucionais, “*sempre que há deficiências ou dificuldades na aplicação das normas positivas referentes a direitos fundamentais*”.

Afastado o jusnaturalismo⁴, trabalha-se com uma perspectiva positiva dos direitos fundamentais constitucionalmente erigidos.

Não se nega a importância dos valores e referências éticas subjacentes aos direitos positivados, tampouco reduz-se a importância da dimensão utópica ou idealista que carregam as Cartas Políticas nacionais⁵. O direito é um sistema aberto semanticamente e, portanto, aberto às formulações das linguagens social, política, filosófica, antropológica, psicológica. A disciplina dos direitos fundamentais é sensível às mudanças do mundo “do ser” que afetem a condição humana. Contudo, o direito é fechado sintaticamente. Em sua função deontica, o direito não trabalha com absolutos e imutáveis. Trabalha com relações de coordenação e hierarquia das normas, com fontes do direito, com interpretação e aplicação das normas válidas e vigentes em determinado momento histórico. Tem como elemento essencial a norma jurídica⁶, construída a partir de categorias próprias, que não se confundem com as das outras linguagens. Também, não se deve olvidar que a linguagem do direito positivo é fundamentalmente prescritiva, enquanto a linguagem das ciências é sobretudo descritiva da realidade (de seu objeto).

¹ SILVA, 2005, p. 173 – 174.

² ANDRADE, 2016, p. 19.

³ ANDRADE, 2016, p. 19.

⁴ Segundo José Afonso da Silva (2005, p. 180 – 181), afastada a concepção jusnaturalista, de onde promana a ideia de que os direitos fundamentais seriam *inatos, absolutos, invioláveis (intransferíveis) e imprescritíveis*, surgiriam as seguintes características: (1) *Historicidade*: rechaça toda fundamentação baseada no direito natural, na essência do homem ou na natureza das coisas; (2) *Inalienabilidade*: não têm conteúdo econômico-patrimonial; (3) *Imprescritibilidade*; (4) *Irrenunciabilidade*. O caráter histórico afastaria o caráter absoluto. Vale destacar que o próprio autor reconhece que não é posição pacífica na doutrina brasileira, mencionando a posição de Pontes de Miranda, para quem haveria direitos fundamentais absolutos e relativos.

⁵ MIRANDA, 2016a, p. 235.

⁶ CARVALHO, 2011, p. 34 – 35.

Assim, à evidência, princípios e direitos fundamentais, como o princípio da dignidade da pessoa humana, essencial para a compreensão do sistema jusfundamental, trazem forte carga de utopia. Entretanto, a dimensão que aqui interessa é a carta jurídica, fundante e fonte de validade de uma ordem jurídica positiva.

Os direitos fundamentais, como direitos positivados de índole constitucional, têm força cogente e estão sujeitos à interpretação jurídica típica das normas constitucionais. Neste sentido – e não como direitos naturais do ser humano – estão garantidos pelos mecanismos de justiça constitucional.

Na lição de Gomes Canotilho e Vital Moreira⁷, os direitos fundamentais integram o conjunto da ordem constitucional, organicamente ligados aos restantes domínios constitucionais e formam um todo coerente com as outras componentes da “decisão constituinte”, particularmente a componente democrática e a social.

A aplicação dos direitos fundamentais a partir de uma perspectiva constitucional se justifica não apenas pela razão formal de estarem previstos em preceitos constitucionais, mas, sobretudo, porque (i) as disposições de direitos fundamentais devem ser interpretadas no quadro global da constituição, sofrendo a influência das fórmulas de organização do poder político, dos princípios gerais e dos diversos direitos, sistema que condiciona o próprio alcance normativo; e (ii) os direitos fundamentais têm uma juridicidade específica por integrarem a constituição escrita [e rígida] e, por força do princípio da constitucionalidade, impõem-se à própria função legislativa⁸.

No contexto histórico, as revoluções liberais marcaram o triunfo dos direitos fundamentais, que, no nascedouro, apareciam como direitos dos indivíduos frente ao poder do Estado, que devia se abster de interferir na autonomia da vida pessoal, social e econômica⁹. Todavia, com a evolução histórica da organização socioeconômica e da concepção de Estado, houve significativa mudança na relação Estado-sociedade, bem como na interpretação dos direitos fundamentais.

Se, na visão liberal clássica dos direitos fundamentais, sua essência podia ser expressa na trilogia liberdade, segurança e propriedade¹⁰, baseada numa visão individualista¹¹, o surgimento do proletariado¹² no contexto da industrialização alterou a estrutura e a dinâmica da sociedade burguesa e provocou o surgimento de novos direitos de participação no processo político e fez sobressair as garantias de igualdade na relação indivíduo – Estado¹³.

Na esteira das reivindicações especialmente dos mais desfavorecidos, surgiu uma nova categoria de direitos, direitos sociais veiculados por prestações positivas [jurídicas e materiais] do Estado, como direitos de trabalhadores, direitos à habitação, à saúde, segurança social, ensino¹⁴.

Mas, esse movimento socializante não trouxe apenas uma ampliação do catálogo de direitos. Além disso¹⁵, trouxe a objetivação dos direitos fundamentais, baseados numa ideia

⁷ 2014, p. 306.

⁸ No mesmo sentido, v. CARRAZZA, 2003, p. 28.

⁹ ANDRADE, 2016, p. 51.

¹⁰ ANDRADE, 2016 p. 53.

¹¹ SILVA, 2005, p. 174.

¹² SILVA, 2005, p. 174 – 175.

¹³ ANDRADE, 2016, p. 54 – 55.

¹⁴ ANDRADE, 2016, p. 58.

¹⁵ ANDRADE, 2016, p. 60 - 61.

de homem socialmente inserido, responsável e condicionado, cujos direitos passaram a ser talhados num plano social, e não mais um portador isolado e abstrato. As prestações do Estado em favor dos direitos sociais ficaram sujeitas às políticas públicas e aos recursos existentes e não à vontade do indivíduo. Abandonou-se a ideia de liberdades abstratas em favor de liberdades concretas e foram impostas tarefas ao Estado para criar condições objetivas para a efetivação desses direitos. Estenderam-se os direitos fundamentais para relações de poder entre privados, contando com a proteção do Estado.

No contexto atual, em que (i) o progresso tecnológico possibilitou uma *sociedade de comunicação*, (ii) a sociedade é descrita por sociólogos como *sociedade de risco*, e (iii) há uma relevante crise do Estado frente ao surgimento de fatos, relações e organizações multi e transnacionais e, também, frente à dificuldade de representar e regular as relações sociais numa comunidade ultradiversificada [fragmentada] e intercultural, Vieira de Andrade¹⁶ resume a busca dos direitos fundamentais numa nova trilogia: *segurança, diversidade, solidariedade*.

Surgem os *direitos de solidariedade*¹⁷, que não são pensados na relação indivíduo-Estado, mas possuem uma horizontalidade inerente, caracterizando-se como *direitos circulares*, que não se restringem a direitos de defesa, de participação ou de prestação por parte do Estado.

Há um aprofundamento do *direito de informação* dos cidadãos, que passam a exigir um maior grau de transparência da Administração Pública, ultrapassando a defesa de interesses individuais, destacando-se direitos de informação procedimental e das decisões, e, também, dos *direitos de ação judicial* para a garantia de interesses comunitários e difusos¹⁸.

Em relação aos novos riscos da sociedade¹⁹, há uma densificação das liberdades e direitos de defesa. Surgem novos direitos, como o *direito à privacidade* contra o tratamento telemático de dados pessoais (*direito de autodeterminação informacional*).

No que diz respeito à necessidade de segurança [e da exigência dessa prestação por parte do Estado] alerta Vieira de Andrade²⁰ sobre a tentação de se socializar os riscos da liberdade, que levaria a uma sociedade sem dimensões fundamentais de autonomia privada, sob a vigilância e proteção omnicompreensiva do Estado.

Este último tópico é especialmente relevante para o presente voto. Poucas atividades do Estado interferem tanto ou mais na esfera privada que a fiscalização tributária. Entretanto, é de se repelir que o dever de proteger a sociedade contra crimes tributários ou outros, como a lavagem de dinheiro ou mesmo o terrorismo, sirva como fundamento para uma atuação do Estado tendente a aniquilar ou restringir excessivamente – e de forma generalizada – a esfera privada da vida das pessoas, sobretudo seu núcleo essencial, espaço de desenvolvimento da personalidade.

Traçado o contexto dos direitos fundamentais, é necessário definir seu domínio, dando-lhe autonomia institucional²¹.

Tradicionalmente, a doutrina tem utilizado um conceito formal de direitos fundamentais, vinculando-os à sua enunciação (explícita ou implícita) no texto constitucional²².

¹⁶ ANDRADE, 2016, p. 61 – 62.

¹⁷ ANDRADE, 2016, p. 63 – 64.

¹⁸ ANDRADE, 2016, p. 64.

¹⁹ ANDRADE, 2016, p. 64 – 65.

²⁰ ANDRADE, 2016, p. 65.

²¹ ANDRADE, 2016, p. 79.

Entretanto, há necessidade de se forjar um conceito material de direito fundamental. Na falta de um conceito material, corre-se o risco de hipertrofia do sistema jusfundamentalista, por conta do processo de diversificação e acumulação característico dos direitos fundamentais²³ em função de sua abertura a novos direitos.

Para lançar bases para a compreensão do conceito material de direito fundamental, recorre-se aos ensinamentos de Vieira de Andrade²⁴:

Em primeiro lugar, pela importância do seu radical subjetivo. O núcleo estrutural da matéria dos direitos fundamentais é constituído por posições jurídicas subjetivas consideradas fundamentais e atribuídas a todos os indivíduos ou a categorias abertas de indivíduos. [...] Em segundo lugar, a função de todos os preceitos relativos aos direitos fundamentais há de ser a proteção e a garantia de determinados bens jurídicos das pessoas ou de certo conteúdo das suas posições ou relações na sociedade que sejam considerados essenciais ou primários. Os preceitos que não atribuam posições jurídicas subjetivas só pertencem à matéria dos direitos fundamentais se contiverem normas que se destinem diretamente e por via principal a garantir essas posições jurídicas. Em terceiro lugar, a consagração de um conjunto de direitos fundamentais tem uma intenção específica, que justifica a sua primariedade: explicitar uma ideia de Homem [...] que, no âmbito da nossa cultura, se manifesta juridicamente num princípio de valor, que é o primeiro da Constituição portuguesa: o princípio da dignidade da pessoa humana.

Ainda segundo Vieira de Andrade, a autonomia dos direitos fundamentais, no contexto constitucional descrito, é irrecusável e limitada²⁵, porque o homem

tem também deveres fundamentais de solidariedade para com os outros homens e para com a sociedade, obrigando-se a suportar as restrições e compressões indispensáveis à acomodação dos direitos dos outros e à realização dos valores comunitários, ordenados à felicidade de todos. E não só: a liberdade real de cada indivíduo, incluindo a liberdade de participação e a liberdade perante a necessidade e o medo, só pode ser conseguida nos tempos de hoje através de uma ordenação política democrática e pluralista e da garantia pública de um nível mínimo de justiça social.

Privacidade e intimidade: dispositivos constitucionais.

Preambularmente, é preciso destacar que tanto o Estado brasileiro, quanto o português têm como fundamento a dignidade da pessoa humana. É o que determinam de forma expressa o artigo 1º da Constituição da República Portuguesa – CRP/1976 e o artigo 1º, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB/1988.

A positivação da dignidade da pessoa humana, na qualidade de princípio fundamental, demonstra de forma cristalina a relevância que tal princípio tem para a compreensão do direito, dando unidade e sentido ao subsistema dos direitos fundamentais²⁶.

Faz-se mister, portanto, na interpretação dos preceitos constitucionais relacionados abaixo, que tratam do direito à privacidade e à intimidade, ter em mente que não podem ser compreendidos de forma isolada, descontextualizada do conjunto da ordem constitucional e do subsistema jusfundamental.

No Brasil.

²² SILVA, 2005, p. 180: “São direitos constitucionais na medida em que se inserem no texto de uma constituição ou mesmo de simples declaração solenemente estabelecida pelo poder constituinte”.

²³ ANDRADE, 2016, p. 67 – 68.

²⁴ ANDRADE, 2016, p. 79 – 80.

²⁵ ANDRADE, 2016, p. 80 – 81.

²⁶ ANDRADE, 2016, p. 100.

A CRFB/1988 prevê no art. 5º, inciso X, que são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação. Como garantias dos direitos fundamentais à privacidade e à intimidade, os incisos XI e XII do mesmo artigo determinam a inviolabilidade da casa e do sigilo da correspondência, de dados e das comunicações telefônicas.

Em Portugal.

A CRP/1976 determina no artigo 26º, nº 1, que a todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação. Uma garantia institucional do direito à reserva da intimidade é vertida no nº 2 do mesmo artigo, na forma de dever de legislar: a lei estabelecerá garantias efectivas contra a obtenção e utilização abusivas, ou contrárias à dignidade humana, de informações relativas às pessoas e famílias.

Há, também, garantias constitucionais decorrentes do direito à intimidade da vida privada, como a inviolabilidade do domicílio e das correspondências (art. 34º) e a vedação ao tratamento informático de dados da vida privada (art. 35, nº 3).

Conteúdo, núcleo essencial e camadas envolventes

A matéria dos direitos fundamentais tem uma dupla dimensão, que envolve as normas que veiculam direitos subjetivos e direitos objetivos (e os correspondentes deveres normalmente impostos ao Estado)²⁷.

Neste voto, interessam as normas que atribuem às pessoas o direito fundamental subjetivo à privacidade e à intimidade. É a partir da posição jurídica subjetiva fundamental que se deve organizar o sistema de respeito, protecção e promoção deste aspecto da dignidade da pessoa humana²⁸.

Incumbe, avaliar qual o âmbito de protecção da norma²⁹, ou seja, quais os bens jurídicos protegidos e qual a extensão desta protecção. A construção jurídica do âmbito de protecção de um direito subjetivo fundamental exige árduo trabalho de interpretação, uma vez que não é determinado em todas as suas nuances pelo constituinte. Nesse trabalho, o intérprete deverá tratar com diversos limites, nomeadamente a distinção entre núcleo essencial e camadas envolventes, limites imanentes, limites decorrentes da colisão com outros direitos fundamentais, com deveres fundamentais e outros bens jurídicos constitucionalmente protegidos.

O núcleo essencial de um direito fundamental corresponde à projecção do princípio da dignidade da pessoa humana naqueles aspectos que a Constituição visa em primeira linha proteger e que caracteriza e justifica a sua existência autónoma³⁰. A respeito do núcleo essencial³¹, há teorias absolutas, para as quais este núcleo seria determinável em abstrato e, assim, irrestringível pelo legislador ordinário, e teorias relativas, para as quais o núcleo essencial somente poderia ser restringido em face da realização de bem jurídico (no caso) mais valioso, atendidos os princípios da exigibilidade e da proporcionalidade.

²⁷ Neste sentido, ver CANOTILHO, 2003, p. 1254 – 1256 e ANDRADE, 2016, p. 107 – 111. José Afonso da Silva distingue direitos e garantias, sendo estas classificadas em gerais e constitucionais (divididas em gerais e especiais) (2005, p. 186 – 189).

²⁸ ANDRADE, 2016, p. 161.

²⁹ CANOTILHO, 2014, p. 1275.

³⁰ ANDRADE, 2016, p. 165.

³¹ ANDRADE, 2016, p. 282 – 283.

Em Portugal, a proibição contida no artigo 18º, n.º 3, da CRP/1976 leva ao entendimento de que haja um limite absoluto³². Tal limite protege o preceito constitucional e, portanto, mesmo que se admita a possibilidade de restrição legal do núcleo essencial – nas hipóteses autorizadas, sempre em caráter geral e abstrato, respeitada a proporcionalidade – que afete as pessoas em determinadas circunstâncias, a restrição não poderá ser ilimitada no tempo, nem poderá abranger a generalidade dos domínios da vida destas^{33/34}.

As camadas envolventes incluem valores não essenciais que o preceito também visa assegurar, sujeitos a uma proteção constitucional de menor intensidade³⁵. O domínio de proteção é delineado por limites imanentes³⁶, que podem ser materiais, relativos ao bem jurídico ou à parcela da realidade objeto do preceito, ou jurídicos, relativos ao conteúdo, ou seja, às situações, formas ou modos de exercício do direito protegidos.

Portanto, para saber, *prima facie*, se são inconstitucionais (ou não) as hipóteses de acesso administrativo, sem prévia decisão judicial, é preciso realizar um esforço exegético para determinar se os dados pessoais de natureza financeira, que estão sob sigilo bancário, encontram-se (ou não) sob o manto do direito à privacidade e à intimidade, considerados os limites imanentes. Caso positivo, se se inserem no núcleo essencial da norma e se estão sujeitos à restrição ou à harmonização por parte do legislador ordinário³⁷.

Ensinam Gomes Canotilho e Vital Moreira^{38/39} que o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar desdobra-se em dois direitos menores, a saber, “(a) o direito de impedir o acesso de estranhos a informações sobre a vida privada e familiar e (b) o direito a que ninguém divulgue as informações que tenha sobre a vida privada e familiar de outrem”. Fortes na ideia de dignidade da pessoa humana, pontificam que o âmbito normativo do direito deve contemplar um conceito de “vida privada” adequado à vida contemporânea.

Na esteira desses ensinamentos, impende refletir como o acesso a dados financeiros sob sigilo bancário por parte da administração tributária pode afetar os dois direitos em que se subdivide o direito à privacidade e à intimidade.

Atento à técnica utilizada pelo constituinte brasileiro, que consagrou os direitos à privacidade e à intimidade como direitos diversos, José Afonso da Silva⁴⁰ utiliza um conceito mais restritivo de intimidade, abarcando a inviolabilidade do domicílio, o sigilo de correspondência, o segredo profissional, e um mais abrangente para privacidade, condição de expansão da personalidade, partindo da ideia de que a pessoa tem uma “vida exterior” (pública), que poderia ser objeto de pesquisa e divulgação, e uma “vida interior”, voltada para si, sua família e amigos, que seria inviolável.

³² A este respeito, preceitua Jorge Miranda (2016, p. 310 - 311) que o núcleo essencial configura “*barreira última e efetiva contra o abuso do poder, como barreira que o legislador, seja qual for o interesse (permanente ou conjuntural) que prossiga, não deve romper*”.

³³ ANDRADE, 2016, p. 286.

³⁴ Sobre proteção do núcleo essencial, proibição de restrições casuísticas e aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria de direitos fundamentais na ordem constitucional brasileira, ver MENDES, 1998, p. 34 – 40.

³⁵ ANDRADE, 2016, p. 166.

³⁶ ANDRADE, 2016, p. 271 – 272.

³⁷ ANDRADE, 2016, p. 166.

³⁸ 2014, p. 467 - 468.

³⁹ Em sentido semelhante, assevera Silva (2005, p. 208) que são dois os atentados ao segredo da vida privada: (i) a divulgação de eventos relevantes da vida pessoal e familiar; e (ii) a investigação de acontecimentos referentes à vida pessoal e familiar (incluía a conservação de documentos obtidos de forma ilícita).

⁴⁰ 2005, p. 205 – 208.

Gomes Canotilho e Vital Moreira⁴¹ assinalam que o artigo 26º da CRP/1976, cuja epígrafe é *outros direitos pessoais*, elenca nove direitos fundamentais distintos que têm como traço comum “*estarem directamente ao serviço da protecção da esfera nuclear das pessoas e da sua vida, abarcando fundamentalmente aquilo que a literatura juscivilista designa por direitos de personalidade*”. A partir da premissa de direito da personalidade, os autores, ao tratarem do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar⁴² remetem à ideia de “direito ao segredo do ser” e alertam para a dificuldade de se incluir as informações financeiras no escopo da protecção constitucional por ser tratar de “direito ao segredo de ter”. Prosseguem os autores argumentando que a esfera do segredo do ter estaria mais sujeita a restrições do que o segredo do ser, além de mais sujeita a concordâncias práticas com outros interesses constitucionalmente relevantes, nomeadamente o combate à fraude fiscal, ao branqueamento de capitais e a outros ilícitos penais.

No mesmo diapasão, cabe citar as palavras do Ministro Carlos Ayres Britto:

“Os dados do ter, do patrimônio, dos rendimentos, as atividades econômicas, na sua objetividade, tudo isso é vocacionado para uma abertura. O futuro não vai preservar senão os dados do ser. Os dados do ter serão cada vez mais escancarados, porque patrimônio e renda são obtidos da sociedade, e a sociedade precisa saber o modo pelos quais esses bens, conversíveis em pecúnia, foram obtidos e em que eles consistem. Isso é da lógica natural de uma sociedade que faz da transparência e da visibilidade verdadeiros pilares da democracia”. (STF, RE nº 389.808/PR, em 15/12/2010).

A reflexão sobre o segredo do “ser” e do “ter”, ao qual este voto está alinhado, traz luz à questão sob exame e revela um critério juridicamente válido de distinção de parcela da realidade sujeita a menor intensidade de protecção no sistema jusfundamental.

Quando se examina os dados financeiros sob a forma de saldos ou montantes agregados, a informação obtida é essencialmente patrimonial. Mas, quando se examina individualmente os lançamentos a débito e a crédito, surgem dados sobre as fontes dos recursos recebidos e de beneficiários de pagamentos. Tais dados não revelam diretamente, mas podem ser indicativos de comportamentos, atitudes, opiniões da pessoa e demandam maior protecção jurídica do que a dispensada aos saldos e valores agregados das contas.

Utilizando-se as categorias até o momento expostas é de se concluir que as informações financeiras das pessoas, pertencentes ao mundo do “ter”, nos termos expostos acima, mesmo que se considere que estejam sob o manto constitucional da protecção à privacidade e à intimidade, não pertenceriam ao seu núcleo essencial, merecendo um grau menos intenso de protecção e sendo mais sujeitos às restrições e concordâncias práticas em vista de outros bens jurídicos constitucionalmente protegidos.

As legislações, nomeadamente os artigos 63º-B e 63º-C da Lei Geral Tributária (Portugal) e artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 (Brasil), autorizam o Fisco a requisitar dados financeiros, bem como outros documentos apresentados pela pessoa ao banco, desde que relevantes para a determinação da ocorrência do fato jurídico tributário nos seus critérios material, temporal, espacial, pessoal e, em especial, o *quantum debeat*. Contudo, as ordens constitucionais de Brasil e Portugal não autorizam que a lei atribua à administração tributária poder para realizar “devassas” nas vidas das pessoas, nos mais variados âmbitos de sua personalidade (do “ser”), sob pena de ferir o núcleo essencial do direito fundamental à privacidade e à intimidade.

⁴¹ 2014, p. 461.

⁴² CANOTILHO e VITAL MOREIRA, 2014, p. 468 – 469.

E as pessoas jurídicas?

A questão que se coloca neste feito é se as pessoas jurídicas, especialmente sociedades empresárias e comerciais, são titulares de direito fundamental à privacidade e à intimidade e, caso positivo, qual o âmbito de proteção que lhes é conferido pelo preceito constitucional.

A CRP/1976 traz no artigo 12, n.º 2, a previsão de que as pessoas coletivas gozam de direitos [fundamentais] de acordo com a sua natureza. Vieira de Andrade⁴³ ensina que os direitos fundamentais são em essência atributos da personalidade humana e que a extensão dos direitos fundamentais às pessoas coletivas decorre da proteção da dignidade da pessoa humana nas formações sociais onde exerce a sua personalidade. Aplica-se o princípio da especialidade, segundo o qual as pessoas coletivas têm capacidade de gozo de direitos necessários ou convenientes à realização de seus fins, e que o âmbito de proteção constitucional comporta restrições legislativas mais profundas⁴⁴.

Em relação à constituição brasileira, afirma José Afonso da Silva⁴⁵ que, em princípio, os direitos fundamentais de que trata o artigo 5º são dirigidos às pessoas físicas, mas, embora não haja um preceito expresso como o mencionado acima, pode-se constatar que diversos direitos são estendidos às pessoas jurídicas.

Considerando o estreito escopo deste voto, faz-se um recorte pertinente ao princípio da especialidade para tratar tão-somente das sociedades empresárias e comerciais.

Em diversas situações, o direito ao sigilo da situação patrimonial das sociedades já é derogado, nomeadamente no caso das sociedades que estão obrigadas a publicar seus balanços, como as sociedades anônimas de capital aberto.

Ademais, as sociedades empresárias e comerciais estão obrigadas a apresentar ao Fisco os livros contábeis e fiscais, bem como os documentos que lhes dão suporte⁴⁶ (eventualmente, a contabilidade pode ser substituída por uma escrita simplificada, mas que sempre inclui a movimentação financeira). Ora, na escrita contábil estão espelhadas todas as informações que constam dos registros individualizados dos lançamentos a débito e a crédito nas contas bancárias. Na contabilidade devem estar consignados os beneficiários de pagamentos, as fontes de recursos recebidos, as naturezas das operações, os montantes, as datas. Todos os dados relevantes para a apuração da ocorrência do fato jurídico tributário devem estar espelhados na contabilidade, revestindo-se os documentos bancários, neste caso, da qualidade de meros documentos comprobatórios dos registros contábeis. Não há como – licitamente – a pessoa jurídica argumentar que, ao acessar tais dados sob sigilo bancário, o Fisco obtenha qualquer informação que ela não tivesse o dever de registrar na contabilidade.

No caso destas sociedades, se for vedado ao Fisco o acesso administrativo aos documentos bancários relativos aos saldos e aos lançamentos a débito e a crédito nas contas, está-se fazendo uma de duas coisas: (i) impedindo o Fisco de ter acesso aos documentos comprobatórios relativos às informações que já são de seu conhecimento; ou (ii) impedindo que o Fisco tome conhecimento de operações financeiras ou situações patrimoniais que foram omitidas ilicitamente na contabilidade.

⁴³ 2016, p. 119.

⁴⁴ Vieira de Andrade, p. 118 e 121.

⁴⁵ 2005, p. 191 – 192.

⁴⁶ Artigo 195 do CTN e artigo 31º, n.º 2, da LGT.

É forçoso concluir que as informações financeiras e patrimoniais dessas sociedades não são sigilosas perante o Fisco, estando fora do âmbito de proteção constitucional de que trata o direito à privacidade e à intimidade⁴⁷.

Diante dessas considerações de cunho jusfundamental, conclui-se que às sociedades empresárias não é lícito negar injustificadamente a apresentação de documentos bancários que deem suporte à escrita comercial. Afinal, os extratos e documentos relativos aos lançamentos bancários são apenas os documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis. E a possibilidade de apresentá-los ao Fisco, dentro do regramento legal e infralegal já mencionado, não restringe de forma indevida o direito ao sigilo das empresas.

Pensar de forma diversa seria admitir que as empresas estariam dispensadas de manter os documentos de suporte aos lançamentos contábeis nas contas relativas às movimentações financeiras. Tal dispensa não se coaduna com a ordem jurídica, como se pode observar nos seguintes dispositivos legais:

- Código Civil:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§ 1º - Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§ 2º - É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

[...] grifei

- Decreto - Lei nº 1.598/1977:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

[...] grifei

- Lei 8.981/1995:

Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

⁴⁷ Vale citar as palavras do conselheiro Vitor Gomes na declaração de voto anexa ao Acórdão nº 442/2007 do Tribunal Constitucional português: “*Considero que a inclusão do sigilo bancário de que sejam titulares pessoas colectivas no âmbito de protecção do direito à reserva da intimidade da vida privada, consagrado no n.º 1 do artigo 26.º da Constituição, não será apenas problemática, como o acórdão concede (n.º 16.2, último parágrafo), mas é, mais radicalmente, de afastar. E, como só na medida em que constitui refracção deste direito à reserva da privacidade se me afigura possível dar guarida ao sigilo bancário no elenco dos direitos fundamentais, entendo que o legislador não está subordinado, no reconhecimento e conformação do sigilo bancário relativamente a pessoas colectivas (e entes equiparados), ao regime constitucional dos direitos, liberdades e garantias*”.

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária. (grifei)

Ademais, é preciso destacar que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar constitucional a norma veiculada pelo artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, destacou a relevância do regramento de sigilo fiscal, que passa a proteger os dados bancários obtidos pelo Fisco.

Assim como o sigilo bancário, o sigilo fiscal também é um direito-garantia, corolário do direito à privacidade e à intimidade, cabendo ao administrado o direito subjetivo de exigir do Estado o seu cumprimento.

Dentre os dados que compõem as informações relevantes para a apuração de tributos, em especial do imposto sobre a renda das pessoas físicas, há aqueles relativos à vida pessoal e familiar, como identificação de dependentes e de alimentandos, a ocorrência de doenças que justifiquem o gozo de isenções, despesas com tratamentos médicos e educação, etc. Pode-se formular, então, que o objeto do sigilo fiscal é a generalidade das informações relativas ao “ser” e ao “ter” dos administrados que são fornecidas ou obtidas de ofício pela administração tributária.

É possível asseverar que, sem o sigilo fiscal, não seria juridicamente viável possibilitar o acesso da administração tributária aos dados dos contribuintes sob sigilo bancário. Sem a garantia do sigilo fiscal, revogar-se-ia o sigilo bancário por via transversa, o que está fora da competência do legislador infraconstitucional. Em linha com esse pensamento, verifica-se que as legislações que trouxeram hipóteses de acesso administrativo aos dados sob sigilo bancário trouxeram, também, reforços às garantias relativas ao sigilo fiscal⁴⁸.

Quanto aos destinatários da norma de sigilo fiscal. No Brasil, o dever de sigilo fiscal estende-se a todos os servidores da administração tributária, com um reforço na garantia dos dados originalmente sob sigilo bancário. Em Portugal, o dever de sigilo é dirigido aos *dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária*.

Assim, por todo o exposto, entendo que a contribuinte tem o dever jurídico de manter em boa ordem os documentos contábeis e que o desatendimento reiterado e injustificado das intimações para a apresentação dos documentos de suporte para os lançamentos contábeis relativos à movimentação financeira efetivamente configura o embaraço à fiscalização de que trata o artigo 33 da Lei nº 9.430/1996:

Art.33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pela sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I-embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

⁴⁸ No Brasil, artigo 10 da Lei Complementar nº 105/2001. Em Portugal, artigo 64º-A da LGT.

[...] - grifei

Uma vez caracterizada a hipótese do artigo 33, I, da Lei nº 9.430/1996, tem-se fato jurídico suficiente para a aplicação do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, conforme remissão expressa do artigo 3º, VII, do Decreto nº 3.724/2001.

Portanto, na espécie, tenho que a fiscalização demonstrou de forma adequada a indispensabilidade da obtenção das informações de movimentação financeira e fundamentou adequadamente a emissão da RMF.

Conclusão.

Nessa esteira, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Redator Designado