



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

Processo n° 10280.720851/2010-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.847 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2018
Matéria IRPJ - Omissão de Receitas com Base em Depósitos Bancários
Recorrente NOVO TRIANGULO COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO. HIPÓTESES DE INDISPENSABILIDADE. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO

Lançamento embasado em extratos bancários, obtidos mediante Requisição de Movimentação Financeira (RMF), devem ser firmados na Lei Complementar nº 105/2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/2001.

As hipóteses de indispensabilidade do exame de movimentação financeira foram elencadas no art. 3º do Decreto 3.724/2001. A autoridade fiscalizadora deverá, em relatório circunstanciado, descrever de forma precisa e clara os fatos que motivaram o enquadramento do caso na hipótese de indispensabilidade e demonstrar a razoabilidade da situação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher a preliminar de nulidade do lançamento, e dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Milene de Araújo Macedo que votaram por rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, por negar provimento ao recurso. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza. Ausente momentânea e justificadamente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild. Participou do julgamento o Conselheiro Suplente Leonam Rocha de Medeiros.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felicia Rothschild, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Nelso Kichel e Roberto Silva Junior.

Relatório

Trata-se o presente processo de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 01-24.507, da DRJ/BRL, que julgou procedente os autos de infração de IRPJ - R\$ 233.157,76, CSLL - R\$ 138.865,19, COFINS - R\$ 385.736,65 e PIS - R\$ 83.576,22, acrescidos de multa do ofício de 75% e juros de mora.

A fiscalização apurou a infração de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, tendo sido os extratos bancários obtidos nos termos da Lei Complementar nº 105/01, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/01, posto que a contribuinte foi intimada e reintimada a apresentar os extratos bancários porém não atendeu às intimações.

Os valores objeto do lançamento de ofício foram apurados mediante o confronto entre o total de créditos mensais constantes dos extratos bancários, excluídos os valores não tributáveis identificados no Relatório de Encerramento de Procedimento Fiscal, e os valores das receitas informadas na DIPJ/2007 e declaradas em DCTF.

Cientificada dos autos de infração a contribuinte apresentou impugnação, cujas alegações foram assim sintetizadas pelo acórdão recorrido:

1. o resultado final do trabalho fiscal não foi obtido dentro do prazo de fiscalização constante do Mandado de Procedimento Fiscal, não houve ciência do contribuinte da prorrogação de validade do MPF, motivo pelo qual é indiscutível que o trabalho da fiscalização foi obtido por servidor incompetente para a prática do ato;
2. é ilegal a obtenção de documentos bancários, por contrariar a lei, tendo ocorrido grave atentado contra o direito ao sigilo de dados garantido pelo art. 1º da LC 105/2001 e prova obtida de forma ilícita;
3. os extratos bancários não são considerados documentos fiscais ou tributários para qualquer fim legal;

4. a autuação da forma proposta equipara-se a uma condenação, os tribunais pátrios vêm decidindo rigorosamente contra o cerceamento de defesa, com os meios a ela inerentes;

5. os valores relativos a cobrança do PIS e da COFINS são absoluta e totalmente indevidos porque suas alíquotas foram reduzidas a zero, conforme Lei Federal 10.925;

6. é necessária perícia técnica nos livros e documentos fiscal de ICMS apresentados pela contribuinte, a fim de identificar a parcela de produtos que se enquadram na redução para zero da alíquota do PIS e da Cofins;

7. a contribuinte está sendo obrigada a recolher as contribuições do PIS e da Cofins sobre o faturamento bruto, em verdadeira afronta ao real conceito de faturamento, o mesmo deve ser aplicado relativamente ao cálculo do IRPJ e da CSLL, vez que a tributação estadual não pode ser entendida como faturamento da empresa;

8. a multa imposta caracteriza-se pela condenação sumária do Defendente, a possibilidade de se defender do auto de infração não descaracteriza a violência da condenação.

Ao apreciar a impugnação, a DRJ/BEL manteve integralmente os lançamentos efetuados, conforme acórdão nº 01-24.507, de 15 de março de 2012, assim ementado:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-Calendário: 2006

LANÇAMENTO. NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa quando presentes nos autos os demonstrativos e documentos utilizados pela autoridade administrativa para fins de apuração do crédito tributário, respeitado o prazo regulamentar de defesa, haja vista que, no decurso da ação fiscal, inexistente litígio ou contraditório, por força do artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972.

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Sendo o mandado de procedimento fiscal norma de natureza procedimental, servindo de instrumento, na essência, de afirmação da validade da ação fiscal e, portanto, com efeitos preponderantemente "*intra corporis*", não há porque se acatar os argumentos de nulidade.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações são caracterizados como omissão de receitas.

SIGILO BANCÁRIO.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 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.

IRPJ. CSLL. COFINS. PIS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS.

O faturamento inclui todas as receitas de vendas e o ICMS faz parte dele, por estar embutido no preço da Nota Fiscal de venda, integrando, portanto, o preço de venda das mercadorias.

ENCARGOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO 75%. ASPECTO CONFISCATÓRIO

A cobrança dos acessórios juntamente com o principal decorre de previsão legal nesse sentido, não merecendo prosperar a tese de que é confiscatória, por estar a autoridade lançadora aplicando tão somente o que determina a lei tributária.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. JUDICIAIS. EFEITOS.

São improficuos os julgados administrativos e judiciais 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.

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

Devem ser indeferidos os pedidos de diligência, quando forem prescindíveis para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo já contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

CSLL, PIS E COFINS. DECORRÊNCIA.

Quando há harmonia entre as provas e irregularidades que ampararam os lançamentos do IRPJ e das Contribuições Sociais, aplica-se no que couber o que foi decidido em relação àquele.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

No Despacho de Encaminhamento às fls. 346, consta que a intimação ARF/CAS nº 069/2012, cientificando o contribuinte do resultado do julgamento foi postada em 28/05/2012 e, em 26/06/2012, o sujeito passivo apresentou o recurso voluntário de fls. 313 a 336, efetuando, em apertada síntese, as seguintes alegações:

- Preliminarmente requer a nulidade do lançamento: (i) por ilicitude na obtenção dos extratos bancários posto que não foi demonstrada nenhuma das hipóteses de indispensabilidade previstas no art. 3º do Decreto nº 3.724/2001; (ii) por ausência de prorrogação tempestiva do Mandado de Procedimento Fiscal, tendo a fiscalização extrapolado os prazos de conclusão do trabalho fiscal; (iii) por cerceamento do direito de defesa, visto que a multa imposta na autuação equipara-se a uma condenação sumária da recorrente.

- Requer a realização de perícia técnica nos livros e documentos fiscais de ICMS a fim de identificar a parcela de produtos que se enquadram na redução para zero da alíquota da COFINS e PIS, pois pelo menos 90% dos produtos por ela comercializados são classificados nos códigos constantes do inciso V, do art. 1º da Lei nº 10.925/04, os quais tiveram suas alíquotas reduzidas para zero;

- Requer a exclusão do ICMS pago ao Estado do Pará da base de cálculo da COFINS e PIS, visto que o conceito de faturamento previsto constitucionalmente não inclui os repasses a título de ICMS realizados aos Estados;

- Defende a exclusão do ICMS também da base de cálculo do IRPJ e CSLL pois a aplicação do percentual de presunção do lucro sobre as receitas estatais gera uma tributação em cascata.

Na sessão de julgamento realizada em 06/08/2013, esta Turma Ordinária determinou o sobrestamento do julgamento, por meio da Resolução nº 1103-000.101, em obediência ao disposto no art. 2º da Portaria Carf nº 1/12. Consta da referida resolução que o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 601314/RG/SP, então pendente de julgamento, atribuiu repercussão geral à questão da legalidade do fornecimento de informações financeiras ao Fisco sem autorização judicial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

Foram anexados ao processo a Lista de Postagem - Registrados com AR e o comprovante do remetente emitido pelos Correios (fls. 337 a 338) onde consta que em 28/05/2012 foi expedida a Intimação nº 069/2012 (fls. 339 a 442) com o objetivo de cientificar o sujeito passivo do resultado do julgamento em primeira instância. Em 26/06/2012 foi protocolizado o recurso voluntário (fls. 313 a 336), assim, nos termos do art. 23, § 2º, II, o qual estabelece que a intimação considera-se realizada quinze dias após a expedição da intimação nos casos em que a data de recebimento é omissa, tenho o recurso por tempestivo.

DAS PRELIMINARES

Em sede de preliminares argúi a recorrente que o lançamento é nulo por ilicitude na obtenção dos extratos bancários, pois nenhuma das hipóteses de indispensabilidade de exame dos documentos bancários previstas no art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 foi cabalmente demonstrada por decisão fundamentada pelo Auditor Fiscal. Acrescentou a recorrente que os extratos bancários não são considerados documentos fiscais ou tributários para qualquer fim legal, cabendo impugnação direta da legalidade de sua exigência no mandado de procedimento fiscal, vez que o não atendimento da requisição acarreta crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137/90.

O art. 6º da Lei Complementar nº 105/01 permitiu o acesso à movimentação bancária dos contribuintes nos casos em que houvesse procedimento fiscal instaurado ou em

andamento e o exame desses documentos fosse considerado indispensável pela autoridade administrativa competente. O Decreto nº 3.724/2001, ao regulamentar as hipóteses de indispensabilidade de exame dos documentos relativos às contas de depósitos e de aplicações financeiras, assim dispunha em seu art. 3º, com a redação vigente à época do procedimento fiscal:

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses: (Redação dada pelo Decreto nº 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 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-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.

§1º Não se aplica o disposto nos incisos I a VI, quando as diferenças apuradas não excedam a dez por cento dos valores de mercado ou declarados, conforme o caso.

§2 Considera-se indício de interposição de pessoa, para os fins do inciso XI deste artigo, quando:

I-as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada ou, na ausência de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, o montante anual da movimentação for superior ao estabelecido no inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

II-a ficha cadastral do sujeito passivo, na instituição financeira, ou equiparada, contenha:

a) informações falsas quanto a endereço, rendimentos ou patrimônio; ou

b) rendimento inferior a dez por cento do montante anual da movimentação.

Assim, para que a fiscalização tenha acesso aos dados da movimentação dos contribuintes junto às instituições financeiras faz-se necessária a existência de procedimento fiscal e a incidência em uma das hipóteses de indispensabilidade acima elencadas. Diversamente do alegado pela recorrente, na "Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira - RMF"(fls. 8, 9) o fiscal responsável pelo procedimento fiscal informou como hipótese de enquadramento o inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724/01 e fundamentou o pedido com base na falta de atendimento às intimações para apresentação dos extratos bancários enviadas em 02/09/2009 e 29/09/2009.

O inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724/01 estabelece que o acesso aos dados da movimentação bancária dos contribuinte é indispensável nas hipóteses previstas no art. 33 da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

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 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;

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.

§ 1º O regime especial de fiscalização será aplicado em virtude de ato do Secretário da Receita Federal.

§ 2º O regime especial pode consistir, inclusive, em:

I - manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo;

II - redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimento dos tributos;

III - utilização compulsória de controle eletrônico das operações realizadas e recolhimento diário dos respectivos tributos;

IV - exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias;

V - controle especial da impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais e da movimentação financeira.

§ 3º As medidas previstas neste artigo poderão ser aplicadas isolada ou cumulativamente, por tempo suficiente à normalização do cumprimento das obrigações tributárias.

§ 4º A imposição do regime especial não elide a aplicação de penalidades previstas na legislação tributária.

§ 5º Às infrações cometidas pelo contribuinte durante o período em que estiver submetido a regime especial de fiscalização será aplicada a multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 desta Lei, duplicando-se o seu percentual. (Redação dada Lei nº 11.488, de 2007)

Da análise dos autos verifico que o sujeito passivo foi regularmente intimado no Termo de Início de Procedimento Fiscal, ciência em 02/09/09 (fls. 02 a 05) e no Termo de Intimação Fiscal nº 001, ciência em 29/09/09 (fls. 06 e 07), a apresentar os extratos bancários de todas as contas-correntes mantidas junto ao HSBC Bank Brasil S.A e Banco Bradesco S/A, entretanto, não apresentou nenhuma resposta à fiscalização.

Assim, procedeu corretamente a fiscalização ao emitir a "Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira - RMF", fundamentando-a na hipótese prevista no inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724/01, face à negativa injustificada em apresentar os extratos bancários, situação prevista no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430/96.

Com relação às alegações de que os extratos bancários não são considerados documentos fiscais ou tributários para qualquer fim legal, cabendo impugnação direta da

legalidade de sua exigência no mandado de procedimento fiscal, vez que o não atendimento da requisição acarreta crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137/90, também não assiste razão à recorrente. Os extratos bancários são documentos que podem ser solicitados no curso do procedimento fiscal, tanto que a recusa injustificada de sua apresentação, caracteriza hipótese de indispensabilidade do exame e autoriza sua requisição diretamente às instituições financeiras via Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, exatamente como ocorreu no presente processo.

Diante do exposto, considerando que as provas foram licitamente obtidas, afasto a preliminar de nulidade requerida pelo sujeito passivo.

As demais questões preliminares argüidas pela recorrente, bem assim, as questões de mérito, tiveram sua análise prejudicada em virtude do entendimento da maioria da Turma que concluiu pela nulidade do lançamento por ilicitude na obtenção dos extratos bancários.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade por ilicitude na obtenção dos extratos bancários.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado.

Em que pese o entendimento da ilustre Relatora sobre o mérito da lide, durante as discussões em sessão, surgiu divergência que levou a conclusão diversa a que chegou, por ter sido acolhida a preliminar alegada relativa à ausência de fundamentos para expedição da denominada Requisição de Movimentação Financeira.

Em sede de recurso voluntário, o contribuinte sustenta a nulidade do lançamento efetivado com base na movimentação bancária. Afirma que a fiscalização não demonstrou adequadamente nenhuma das hipóteses de indispensabilidade de exame dos documentos bancários previstas no art. 3º do Decreto nº 3.724/2001, tendo havido, assim, violação das normas que disciplinam a matéria, caracterizando-se prova obtida de forma ilícita.

No entendimento da I. Relatora, não existiu o vício insanável alegado, pois o fiscal responsável pelo procedimento fiscal informou como hipótese de enquadramento o inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724/01 (hipóteses previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996), e fundamentou seu pedido na falta de atendimento às intimações para apresentação dos extratos bancários. Porém, como dito, este não foi o entendimento da maioria do Colegiado.

De acordo com autos, o presente lançamento está embasado em extratos bancários, obtidos mediante Requisição de Movimentação Financeira (RMF), firmado na Lei Complementar nº 105/2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724/2001.

Na esteira do entendimento do E. Supremo Tribunal Federal, firmado no julgamento da ADI 2.859-DF, é imprescindível que os atos que envolvem a obtenção de documentos e extratos bancários observem os referidos diplomas legais.

Em tal julgamento, além de declarar a constitucionalidade do acesso direto pelo Fisco à movimentação financeira do contribuinte, a Suprema Corte fez expressa referência na ementa do acórdão ao Decreto nº 3.724, para consignar que Estados e Municípios só poderiam ter acesso direto àquelas informações, quando a matéria estivesse devidamente regulamentada, por eles, de maneira análoga à do Decreto nº 3.724.

Assim, as disposições do Decreto nº 3.724, no que concerne às exigências para requisição de informações financeiras aos bancos, devem ser observadas com a mesma reverência com que se cumpre a própria lei. Da observância à disciplina do referido decreto regulamentar depende a legitimidade do acesso aos dados bancários e, por conseguinte, a validade do próprio lançamento que se apóie em tais informações.

Nessa linha, o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, impõe que as autoridades e os agentes fiscais tributários da União somente podem examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, acaso cumpridos dois requisitos, quais sejam: **i) a existência de processo administrativo ou procedimento fiscal em curso** e; **ii) a indispensabilidade do exame de prova ou documento para a investigação fiscal:**

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

Quanto à primeira das condições, inexistente controvérsia, eis que contra a recorrente foi instaurado, de forma regular, procedimento fiscal.

No tocante à indispensabilidade do exame das informações, o citado Decreto nº 3.724, de 2001, que regulamenta o art. 6º acima referenciado, relacionou objetivamente as hipóteses em que os exames são considerados indispensáveis. Ou seja, o seu art. 3º determina taxativamente todas as situações nas quais as informações serão consideradas indispensáveis, *in verbis*:

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses: (Redação dada pelo Decreto nº 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 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-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.

§1º Não se aplica o disposto nos incisos I a VI, quando as diferenças apuradas não excedam a dez por cento dos valores de mercado ou declarados, conforme o caso.

§2 Considera-se indício de interposição de pessoa, para os fins do inciso XI deste artigo, quando:

I-as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, indicarem movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada ou, na ausência de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, o montante anual da movimentação for superior ao estabelecido no inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;


II-a ficha cadastral do sujeito passivo, na instituição financeira, ou equiparada, contenha:

a) informações falsas quanto a endereço, rendimentos ou patrimônio; ou

b) rendimento inferior a dez por cento do montante anual da movimentação.

Dentre as hipóteses listadas, não tenho dúvidas que encontro aquela apontada pela autoridade fiscal (inciso VII: previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996). Contudo, apesar da indicação, a referida autoridade, **em relatório por demais econômico**, simplesmente afirma que o contribuinte foi intimado para apresentar os extratos bancários e não o fez.

RELATÓRIO	
O contribuinte foi intimado a apresentar extratos bancários em 02/09/2009 e 29/09/2009 e não o fez, justificando assim a presente solicitação.	
11/11/09	21 de OUTUBRO de 2009



O art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, elenca as seguintes hipóteses:

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 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](#);

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.

Das hipóteses acima listadas, a única situação que se associa aos motivos descritos pela autoridade fiscal é a estampada no item I acima: *embaraço à fiscalização*. Nesse trilha, o embaraço estaria caracterizado pelo não fornecimento de informações sobre movimentação financeira.

Se foi essa a direção adotada pelo agente fiscal, penso que o relatório circunstanciado de fls. 8 e 9, deveria ter reunido elementos capazes de caracterizar o embaraço à fiscalização, pois, considerada uma interpretação sistemática da legislação, a simples ausência de apresentação de extratos bancários não autoriza o acesso à movimentação financeira do contribuinte por meio de requisição às instituições bancárias.

Observe-se que, se assim fosse, todas as demais hipóteses previstas no art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 tornar-se-iam dispensáveis, visto que bastaria intimar o contribuinte a apresentar os documentos bancários e, uma vez não tendo sido apresentada resposta satisfatória, expedir a competente requisição aos estabelecimentos bancários.

A meu ver, o embaraço à fiscalização fica configurado a partir de condutas que, não obstante isoladamente pouco possam significar, no seu conjunto deixam clara a intenção do contribuinte de obstaculizar o prosseguimento da ação fiscalizadora.

Nesse cenário, a autoridade fiscal deve robustecer a acusação (de embaraço), trazendo aos autos elementos capazes de demonstrar tal intenção. Entretanto, não os identifiquei nos autos.

Com efeito, a recorrente foi intimada por duas vezes a apresentar os extratos bancários, e não os fez. Nada mais há nos autos capaz de refletir condutas que justifiquem o enquadramento da pessoa jurídica na hipótese estampada no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, ou em qualquer das outras hipóteses ali discriminadas.

Ora, não há razoabilidade em obrigar o contribuinte a possuir os aludidos extratos, muito menos que os entregue ao fisco. Como se sabe, as instituições bancárias costumam cobrar para expedi-los, não sendo razoável que a Administração Tributária imponha ao fiscalizado este ônus, e muito menos há preceito legal que obrigue a guardar os extratos bancários provenientes de suas operações junto às instituições bancárias.

Conclusão

Por esses fundamentos, voto por acolher a preliminar de nulidade do lançamento, e dar provimento ao recurso voluntário, a fim de que seja cancelado o auto de infração lavrado.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza