



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.720243/2014-67
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.631 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 27 de julho de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E REALIBRAS URBANISMO LTDA.

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

Ano-calendário: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ATENDIMENTO DOS PRESSUPOSTOS REGIMENTAIS. CONHECIMENTO.

Restando demonstrado o dissídio jurisprudencial, tendo em vista a similitude fática entre as situações retratadas nos acórdãos recorrido e paradigmas e atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, o recurso especial deve ser conhecido.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. NÃO ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. MULTA AGRAVADA. IMPOSSIBILIDADE.

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta tenha motivado a presunção de omissão de receitas ou de rendimentos. Súmula CARF nº 133.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DESCUMPRIMENTO DE INTIMAÇÃO. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS.

A negativa em apresentar documentos ou prestar informações sobre a movimentação financeira justifica a emissão de Requisição de Informação Financeira - RMF, dirigida às instituições em que o sujeito passivo mantém conta de depósito ou de investimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado) e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, substituída pelo conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de IRPJ e reflexos, ano-calendário 2009, em razão de omissão de receita decorrente de valores creditados em contas de depósito ou de investimentos mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não logrou esclarecer a origem ou causa.

De acordo com o Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 4023/4053), a Contribuinte foi intimada a exibir os extratos de suas contas bancárias do ano calendário 2009. Contudo, apresentou resposta com diversos argumentos negando-se a fornecer a documentação. Após nova intimação, e em virtude do seu não atendimento, os extratos foram obtidos por meio de Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF enviadas aos bancos nos quais a empresa mantinha movimentação financeira no ano a que se refere o lançamento.

Além do lançamento dos tributos em razão da omissão de receita, a multa de ofício foi agravada em virtude da não apresentação de arquivos digitais contendo os registros contábeis do Sujeito Passivo, solicitados no curso do procedimento fiscal.

Em sessão plenária de 16/09/2018, foram julgados recursos de ofício e voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 1201-002.375 (fls. 7171/7191), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

SIGILO BANCÁRIO. LEI COMPLEMENTAR Nº 105. CONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE)

601314, e nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859 garantiu ao Fisco o acesso a dados bancários dos contribuintes sem necessidade de

autorização judicial, nos termos da Lei Complementar nº 105 e do Decreto nº 3.724, de 2001.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REQUISIÇÃO 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.

EMPRESA IMOBILIÁRIA. REGIME DE TRIBUTAÇÃO LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CALCULO Às receitas auferidas nas atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda é aplicável o percentual de 8% para apuração do lucro presumido do IRPJ e de 12% para apuração da base de cálculo da CSLL.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários cuja origem dos recursos não for comprovada pelo titular.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplicase aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, quando devidamente intimado.

MULTA AGRAVADA AFASTADA PARA MANUTENÇÃO DA MULTA NO PATAMAR DE 75% Apenas não atendimento às intimações do Fisco não pode ser utilizado como único fundamento para o agravamento da multa de ofício em 50%.

A inércia da contribuinte em atender o solicitado já configurou elemento essencial da hipótese de incidência tributária sobre receitas omitidas por presunção, não podendo essa mesma conduta ser considerada para outra imposição tributária, qual seja, a imposição de agravamento da multa.

PROVAS. TEMPESTIVIDADE. VALIDADE.

As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Somente são acatados como elementos de prova inequívoca aqueles que atendam os requisitos legais e que produzam a convicção necessária ao julgador do seu conteúdo.

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

São indeferidos os pedidos de diligência ou perícia, quando tais providências forem prescindíveis para o deslinde da questão a ser apreciada, quando o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador, ou quando os pedidos deixarem de conter os requisitos estabelecidos pela legislação.

NULIDADE. HIPÓTESES NÃO VERIFICADAS.

Não há que se falar em nulidade se não houve cerceamento ao direito de defesa, os autos foram lavrados por servidor competente e não se observa qualquer outra hipótese de nulidade.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

DECISÕES JUDICIAIS.

Não havendo efeito erga omnes na decisão judicial, esta somente surte efeitos entre as partes. Não sendo a contribuinte parte na decisão judicial ou sendo o objeto desta diverso da matéria tratada no processo administrativo, a decisão judicial não produzirá quaisquer efeitos neste último.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, principal e multa de ofício, é acrescido de juros de mora à taxa Selic, seja qual for o motivo determinante da falta, por expressa determinação legal.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para excluir o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 112,5% para 75%.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O processo foi encaminhado à Fazenda Nacional em 15/10/2018 (fl. 7192), sendo que, em 19/11/2018 (fl. 7213), foi interposto o Recurso Especial de fls. 7193/7112 que, pelo despacho de fls. 7215/7222, obteve seguimento para a rediscussão da matéria “**agravamento da multa de ofício**”.

Como paradigmas, apresentaram-se os Acórdãos n.º 104-21.564 e n.º 102-46.359, cujas ementas, no que se refere à matéria devolvida a rediscussão, transcreve-se:

Acórdão n.º 104-21.564

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – VALORES RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS – FATO GERADOR DE IMPOSTO DE RENDA - Constatada a existência, entre os depósitos bancários, de valores relativos a rendimentos recebidos de pessoa física, devem estes ser tributados em separado, mediante a aplicação da legislação pertinente.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 – Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

[...]

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO DE PENALIDADE – FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS – A falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, quando a irregularidade apurada é decorrente de matéria questionada na referida intimação.

Acórdão nº 102-46.359

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprova a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal.

[...]

AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO – Nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo de intimação da autoridade fiscal, é cabível o agravamento da multa, com amparo no § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Preliminares rejeitadas.

RAZÕES RECURSAIS DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- A decisão recorrida considerou incabível o agravamento da multa, pois a não apresentação dos extratos bancários e da documentação comprobatória da origem dos recursos depositados em suas contas bancárias não obsteu a atividade fiscal, pelo contrário, a facilitou, pois tal conduta teve como consequência direta a caracterização da infração de omissão de rendimentos por presunção legal.

- É cediço que nosso ordenamento jurídico não engessa a autoridade fiscal diante da inércia do contribuinte. A Lei Complementar nº 105 e a Lei nº 10.174/2001, muito embora possam ter inserido novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas não constituem novidade no ordenamento jurídico.

- Em favor do crédito tributário, de inegável natureza pública, as autoridades fiscais foram investidas de poderes instrumentais para melhor realizar seu mister, como possibilidade de requisição de informações, a possibilidade de autuação integrada do Fisco nas diversas esferas da Federação, a autorização para proceder ao arbitramento da base de cálculo do tributo nas hipóteses legalmente autorizadas e outros mecanismos, poderes, instrumentos e

disposições legais que conferem à Administração Tributária entendida em sentido amplo a possibilidade de uma atuação dinâmica no sentido de constituir e exigir o crédito tributário.

- Nesse contexto, pode-se citar ainda, por pertinente ao caso concreto, a existência de presunções legais estabelecidas em favor do Fisco, como é o caso do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

- Tudo isso a evidenciar que a Administração Tributária não fica engessada pela inércia do contribuinte e, se não há a possibilidade de obter as informações necessárias à constituição do crédito tributário, nos casos nos quais realmente se revele imprescindível a participação do contribuinte, o ordenamento jurídico mune o Fisco com outros instrumentos, como a possibilidade de arbitramento, com a inversão do ônus da prova em virtude de presunções legais.

- Os argumentos aqui tecidos longe de conferirem razão ao acórdão recorrido, ao revés, o infirmam. Afinal, diante de princípios básicos de hermenêutica, aonde o legislador não discriminou não é lícito ao julgador discriminar.

- Assim, é cediço que a norma ao determinar o agravamento não exige demonstração de prejuízo para a imposição do percentual ali discriminado. Ademais, ainda no campo da interpretação das normas jurídicas, como acima foi demonstrado, à Administração Tributária sempre foi conferido um acervo instrumental para lhe aparelhar diante da inércia do contribuinte. Logo, nos termos da lógica desenvolvida no aresto impugnado, a norma sancionadora revelar-se-ia inútil, pois o ordenamento jurídico sempre outorgou vias alternativas ao Fisco quando prostrado diante da falta de cooperação pelo contribuinte.

- Não se supõe normas com prescrições inúteis, com fins inúteis. A LC nº 105 e a presunção legal estabelecida na Lei nº 9.430/96 muito embora tenham facilitado o trabalho de investigação do Fisco não instauraram nenhum novo regime, a par de determinar interpretação diversa da norma sancionadora. Repita-se: o ordenamento jurídico sempre outorgou vias alternativas à Administração Tributária para que pudesse legitimamente o lançamento do crédito tributário, ainda que sem a participação e colaboração do contribuinte.

- Nesse sentido, veja-se a manifestação do Acórdão nº 104-23295: “Como se vê, o ordenamento jurídico brasileiro de há muito vem estabelecendo, em caráter sempre excepcional e em determinadas condições previamente estabelecidas, o acesso a informações bancárias dos contribuintes pelos agentes do Fisco. Não são, portanto, as normas relativas à RMF que autorizam esse acesso e não poderiam restringi-lo.”

- Assim, é de evidência solar que a norma pretende punir o contribuinte que não colabora com o Fisco, consubstanciando materialização do princípio da igualdade. Afinal, não se poderia tratar da mesma forma, o contribuinte imbuído de boa-fé que contribui com a sociedade, colaborando com a verificação das obrigações tributárias.

- Com efeito, diferentemente do que poderia ocorrer em outros ramos do Direito, no direito tributário os fiscalizados possuem o dever de colaborar com os fiscais. Esse dever está previsto nos artigos 194, 195 e seguintes do Código Tributário Nacional. Cita doutrina.

- Além do mais, o efetivo prejuízo não é elemento do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Não exige a norma a demonstração da ocorrência do efetivo prejuízo, muito menos que essa demonstração seja realizada pela Fazenda Pública. Não imputa a norma esse ônus ao Fisco. O efetivo prejuízo é presumido pela norma, pelo descumprimento do dever de colaborar por parte do contribuinte.

- Não se pode confundir a existência de presunções legais com a penalidade que é aplicada em razão da inércia do contribuinte em atender às intimações do Fisco no prazo assinado. Não se olvida de que de um único ato, possam derivar diferentes efeitos jurídicos. Veja-se ainda que, mesmo sendo atendidas as intimações pelo contribuinte, ainda assim pode ser aplicada a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. O entendimento vergastado no acórdão recorrido, portanto, afronta o princípio da isonomia, beneficiando os contribuintes que não colaboram com o Fisco.

- O auditor fiscal no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal descreveu detalhadamente todo o procedimento que culminou com o agravamento da multa, indicando todas as solicitações realizadas e as intimações efetuadas pelo Fisco. Ressalte-se que a matéria das intimações, os esclarecimentos, as provas requeridas, todas tinham pertinência com o lançamento em testilha.

- Outrossim, não ficou comprovado no feito motivo de força maior que impedisse o contribuinte de atender as intimações fiscais tempestivamente. A omissão do sujeito passivo ficou devidamente caracterizada, pois não apresentou os extratos bancários e demais documentos solicitados pela Fiscalização. Cabível, portanto, o agravamento da multa, devendo prevalecer o entendimento exarado nos acórdãos paradigmas, uma vez que se mostra correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal, razão pela qual o lançamento deve ser mantido e o acórdão recorrido reformado.

CONTRARRAZÕES DO CONTRIBUINTE

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 11/03/2019, o contribuinte, em 25/03/2019, ofereceu as contrarrrazões de fls. 7239/7255 com as alegações que seguem:

É ampla a jurisprudência do CARF, no sentido de que a simples não apresentação de documentos requeridos pela Fiscalização, quando não obstaculizam seu trabalho, não justifica o agravamento da multa.

No voto condutor do acórdão recorrido, resta claro o posicionamento de diversas Câmaras do CARF em relação ao agravamento da multa de ofício prevista no artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

O entendimento predominante em diversas Câmaras do CARF, no que diz respeito ao agravamento da multa de ofício nos termos do artigo 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.430/96, no sentido de que a simples não apresentação de documentos requeridos pela Fiscalização, quando não obstaculizam seu trabalho, não justifica o agravamento da multa.

- Em que pese ambos os Acórdãos apresentados no Recurso Especial como paradigmas tratarem de agravamento da multa de ofício, conforme previsto no art. 44, § 2º, da Lei

n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, tratam-se de situações e motivações absolutamente distintas da autuação objeto do presente litígio. Em ambos os casos tratados pelos Acórdãos, a motivação para o agravamento da multa de ofício se deu pelo não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos, nos termos do artigo 44, § 2º, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

- De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 4023/4029), de lavra do Auditor Fiscal autuante, o agravamento da multa se deu pela não apresentação de arquivos de registros contábeis.

- Contraditoriamente, o parágrafo 13 do Termo Verificação Fiscal, mencionado acima, tem a seguinte redação:

13. O contribuinte também não apresentou o arquivo solicitado no item 4 do Termo de Intimação Fiscal n.º 03, descrito no parágrafo 5, esse fato impediu que fosse feita uma análise mais detalhada em sua contabilidade. **Entretanto, apresentou os livros razão e diário em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal.** O livro diário foi apresentado sem a devida autenticação prevista no artigo 258, § 4º do Regulamento do Imposto de Renda a seguir transcrito." (Grifos do Original)

- Como se verifica, o alegado fato ensejador do agravamento da multa de ofício, na verdade não existiu. O sujeito passivo apresentou devidamente os livros Razão e Diário, ou seja, de forma alguma obstaculizou os trabalhos de auditoria da autoridade fiscal. Assim, em respeito ao princípio da verdade material, o acórdão proferido pela Egrégia Turma, no que tange ao agravamento da multa de ofício há que ser mantido?

Recurso Especial da Contribuinte

Na mesma data de apresentação das contrarrazões, 25/03/2019, a Contribuinte apresentou o Recurso Especial de fls. 7258/7289, o qual, pelo despacho de fls. 7408/7417, foi admitido para reexame da matéria **“demonstração dos parâmetros do art. 3º do Decreto n.º 3.724/2011 para expedição de RMF”**.

Como paradigma foram apresentados os Acórdãos n.º 1301-002.847 e n.º 1301-003.496, na parte que importa à solução do litígio, transcreve-se na sequência:

Acórdão n.º 1301-002.847

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 n.º 105/2001, regulamentada pelo Decreto n.º 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

Acórdão nº 1301-003.496

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

[...]

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. DECRETO Nº 3.724/2001. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. HIPÓTESES 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. Tendo a autuação baseado-se nos extratos bancários obtidos sem obediência às normas infralegais que regem a matéria, por consequência, o crédito tributário objeto da lide encontra-se comprometido, devendo ser integralmente cancelado.

[...]

RAZÕES RECURSAIS DO CONTRIBUINTE

De acordo com o ora Recorrente, analisando-se o caso concreto a que se refere o acórdão recorrido, a autoridade fiscal intimou duas vezes o contribuinte a apresentar os extratos de suas contas bancárias, intimações que foram tempestivamente respondidas, onde o contribuinte justificou a não apresentação daqueles documentos. De acordo com a peça recursal, se no entendimento da autoridade fiscal tal fato configurou embaraço à fiscalização, deveria ter sido lavrado o respectivo “Termo de Embaraço à Fiscalização”, demonstrando cabalmente que o contribuinte estava obstaculizando os trabalhos de auditoria fiscal, sendo tal situação elencada entre as possíveis de se considerar indispensável a análise dos extratos bancários.

Alega ainda que a autoridade fiscal em nenhum momento do procedimento de fiscalização demonstrou, dentro dos parâmetros do art. 3º, do Decreto nº 3.724/2011, a indispensabilidade da análise dos extratos bancários para a expedição de RMF dirigida às instituições financeiras onde a recorrente mantinha contas bancárias. Tal fato, no entender do Sujeito Passivo, evidencia que seus extratos foram obtidos ao arrepio da lei e que, em razão disso, a prova das autuações seria ilícita, configurando-se nulo o lançamento, viciado na origem pelo procedimento fiscal e pela ilicitude da prova que o contaminou.

CONTRARRAZÕES DA FAZENDA NACIONAL

Os autos foram encaminhados à Fazenda Nacional em 02/07/2019 (fl. 7418) para ciência do Recurso Especial da Contribuinte e do despacho que lhe deu seguimento. Em 17/07/2019 (fl. 7428) foram oferecidas as contrarrazões de fls. 7419/7427 com as razões reproduzidas a seguir:

- A Lei Complementar n.º 105/2001 confere às autoridades fiscais o dever-poder de examinar os registros, livros e documentos de instituições financeiras, inclusive dados de contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que atendidos dois requisitos: a) existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso; e b) imprescindibilidade do exame a juízo da autoridade administrativa competente. É o que estatui o seu art. 6.º.

- Não há controvérsia quanto ao atendimento do primeiro requisito, haja vista que a requisição foi realizada no curso do procedimento fiscal.

- Com relação ao segundo, a autoridade fiscal motivou a indispensabilidade do exame no art. 3.º, inciso VII, do Decreto n.º 3.724/2001, que regulamenta o art. 6.º da LC n.º 105/2001. O mencionado art. 3.º lista as hipóteses nas quais serão considerados indispensáveis os exames de documentos, livros e registros de instituições financeiras, o que limita a discricionariedade do agente administrativo.

- No caso, o termo de verificação fiscal deixa clara a falta de atendimento às intimações para apresentar os extratos bancários solicitados.

- A falta de apresentação, sem justa causa, dos documentos e informações solicitadas é uma das hipóteses previstas no art. 33 da Lei n.º 9.430.

- A interpretação do inciso acima citado revela que a própria Lei cuidou de definir as maneiras pelas quais se caracteriza o embargo à fiscalização.

- Está dito expressamente que o *embargo à fiscalização* é 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.

- A definição pela Lei do que consiste em embargo à fiscalização é desejável, pois reduz a discricionariedade da autoridade fiscal e traz critérios objetivos ao julgador.

- De acordo com o art. 33, I, da Lei n.º 9.430/06, a conduta de não fornecer, sem justificativa, informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, caracteriza embargo à fiscalização e autoriza a requisição direta das informações às instituições financeiras.

- Embargo à fiscalização, nos termos do artigo, não é uma cláusula aberta, por meio da qual ao julgador é facultado avaliar, em cada caso concreto, se houve ou não tal fato.

- A simples omissão no fornecimento dos extratos bancários é, sim, motivo suficiente para autorizar o acesso à movimentação financeira do contribuinte, mediante requisição às instituições financeiras, porquanto é uma das hipóteses de *embargo à fiscalização*, tal como definido pelo legislador.

O descumprimento das intimações expedidas pela Fiscalização autoriza, portanto, com base no art. 6.º da LC 105/2001 c/c o art. 33, I, da Lei n.º 9.430/96, sejam requisitadas as informações pertinentes às instituições financeiras.

Voto

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Recurso Especial da Contribuinte

O Recurso Especial da Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Em relação ao presente apelo, a lide subsiste somente quanto à demonstração dos parâmetros do art. 3º do Decreto nº 3.724/2011 para expedição de RMF.

A ora recorrente aduz que a autoridade fiscal a intimou duas vezes a apresentar os extratos de suas contas bancárias e que tais intimações foram tempestivamente respondidas, ocasiões em que se justificou os motivos para a não apresentação desses documentos. Argumenta ainda que, se no entendimento da autoridade fiscal, a não apresentação dos extratos causou embaraço a fiscalização, deveria haver sido lavrado o respectivo “Termo de Embaraço à Fiscalização”, com a demonstração de que os trabalhos do Fisco teriam sido prejudicados. A autoridade fiscal, segundo se alega, em nenhum momento teria demonstrado, dentro dos parâmetros do art. 3º do Decreto nº 3.724/2011, a indispensabilidade da análise dos extratos bancários para a expedição de RMF.

A Fazenda Nacional, por seu turno, entende que a atuação do Fisco se deu dentro dos limites estabelecidos no art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e no inciso VII do Decreto nº 3.724/2001.

No caso concreto, consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 4023/4054) que o Sujeito Passivo foi intimado a apresentar os extratos representativos de sua movimentação financeira do exercício a que se refere o lançamento, tendo em vista que as informações constantes da Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira – DIMOF evidenciavam incompatibilidade entre os valores que transitaram nas contas bancárias de sua titularidade e a receita informada na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – DIPJ.

Não obstante, a ora Recorrente apresentou “Carta de Recusa de Entrega de Extratos Bancários” (fl. 191), em que se nega a exibir os documentos solicitados, sob o argumento de que o Supremo Tribunal Federal teria reconhecido, no Recurso Extraordinário nº 601.314/SP, a Repercussão Geral da questão relativa à constitucionalidade do fornecimento de informações sobre a movimentação bancária de contribuintes. Houve reintimação no mesmo sentido, mas o Sujeito Passivo manteve o seu posicionamento pela negativa de entrega dos documentos solicitados.

Nesse contexto, foram emitidas as Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF de fls. 202/215, tendo em vista que a Fiscalização considerou que os dados relacionados à movimentação bancária da Contribuinte seriam indispensáveis ao desenvolvimento do procedimento fiscal.

A respeito desse tema, o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 estabelece que as autoridades fiscais das diferentes esferas do Poder Público poderão examinar documentos,

livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, condicionando tal exame à existência de procedimento administrativo regularmente instaurado e à sua indispensabilidade para a realização do procedimento administrativo.

O Decreto nº 3.724/2001, ao regulamentar o citado art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, por seu art. 2º, esclarece que o procedimento fiscal se instaura mediante emissão de ato próprio pela autoridade competente. A seu turno, o art. 3º desse mesmo decreto estabeleceu as hipóteses em que o exame de informações de terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, serão considerados indispensáveis, nos seguintes termos:

Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

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.

No caso em apreço, a não apresentação dos extratos bancário pelo contribuinte enquadra-se na condição indicada no inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001, que remete ao art. 33 da Lei nº 9.430/1996, o qual, pelo seu inciso I, estipula que o embargo à fiscalização, dentre outros, é “*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”.

Ademais em um contexto fático em que já na primeira intimação a Contribuinte apresenta “Carta de Recusa de Entrega de Extratos Bancários” o embargo está perfeitamente caracterizado, o dispensaria inclusive a emissão de uma segunda intimação por parte do Fisco.

Dessarte, não há qualquer irregularidade na RMF emitida com fundamento no § 6º do art. 4º do Decreto nº 3.724/2001.

De outra parte, o fato de existir, à época dos fatos, julgamento de Recurso Extraordinário em curso no Supremo Tribunal Federal, por óbvio, não se constitui em justificativa válida ao descumprimento de intimação baseada em dispositivo de lei plenamente vigente. Tampouco a legislação que disciplina a matéria em discussão exige que a emissão de RMF seja precedida de Termo de Embargo à Fiscalização, como intenta a ora Recorrente.

Em vista disso, não há como acolher as razões insertas no Recurso Especial da Contribuinte.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários ao seu conhecimento. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

A matéria devolvida à apreciação desta Câmara Superior de Recursos fiscais no presente recurso diz respeito à multa agravada.

De início, cabe ressaltar que após decisão do Pleno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão nº 9100-000-222, os autos do processo em que se encontra inserido o primeiro paradigma, Acórdão nº 104-21.564, foi encaminhado para reapreciação por colegiado ordinário. Ato contínuo, a 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento proferiu a decisão consubstanciada no Acórdão nº 2202-003.758, de 04/04/2017, em que se reformou esse primeiro paradigma. Confira-se o teor da ementa e do registro da decisão do referido Acórdão nº 2202-003.758, em relação ao agravamento da multa:

MULTA AGRAVADA.

O agravamento da multa de ofício em razão do não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos não se aplica nos casos em que a omissão do contribuinte já tenha consequências específicas previstas na legislação.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para desagravar e desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Desse modo, como o Recurso Especial da Fazenda Nacional foi apresentado em 19/11/2018, portanto após a reforma do citado paradigma, esse julgado não se presta a evidenciar a divergência jurisprudencial.

Quanto ao argumento suscitado nas contrarrazões do Sujeito Passivo, de que nos paradigmas apresentados o agravamento da multa teria sido motivado pelo não atendimento de intimação formulada pela autoridade lançadora para prestação esclarecimentos, ao passo que, no acórdão recorrido a motivação para o agravamento teria sido a não apresentação de documentos, o que obstaria o conhecimento do apelo, haja vista a ausência de similitude fática, não lhe assiste razão.

Do exame da decisão recorrida, verifica-se que, além da não apresentação de documentos, o Contribuinte também deixou de prestar informações solicitadas pelo Fisco. Confira-se:

*A multa, pelo fato de não ter a fiscalizada fornecido **documentos e informações** sobre os depósitos bancários constantes dos extratos bancários fornecidos pela própria empresa no início da fiscalização ou não ter apresentado atempadamente os extratos, não pode por si só ser agravada.*

No voto condutor do segundo paradigma, Acórdão nº 102-46.359, do mesmo modo, está absolutamente claro que, assim como na decisão desafiada, a multa foi motivada pela não apresentação de documentos, fato que serviu inclusive de fundamento para a decisão, consoante de verifica do excerto a seguir transcrito:

Quanto ao agravamento da multa, verifica-se que encontra amparo na legislação que estabelece que a falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício. O não atendimento às intimações está sobejamente comprovado nos autos, tendo sido registrado pela autoridade lançadora nos seguintes termos (fl. 1873):

Até a presente data nenhuma documentação foi entregue a essa fiscalização pelo contribuinte ou por alguém por ele autorizado, em resposta aos Termos de Início de Ação Fiscal acima mencionados. Fica claro então o não atendimento por parte do fiscalizado das intimações que lhe foram devidamente encaminhadas e comprovadamente recebidas. (Grifou-se)

Vê-se portanto que as situações retratadas na decisão recorrida e no segundo paradigma são semelhantes e, a despeito disso, os diferentes colegiados entenderam em sentido diverso quanto à manutenção do agravamento da multa.

Desse modo, como os demais requisitos necessários à admissibilidade do apelo fazendário foram também adimplidos, dele conheço e passo a analisar-lhe o mérito.

Relativamente ao mérito, a matéria encontra-se pacificada na esfera administrativa, no mesmo sentido do que restou decidido na decisão fustigada, de que o não atendimento a intimações do Fisco não pode ser utilizado como único fundamento para o agravamento da multa de ofício, sobretudo quando o descumprimento da obrigação tenha motivado a utilização da presunção de omissão de receitas ou de rendimentos. A esse respeito foi inclusive editada a Súmula CARF nº 133:

Súmula CARF nº 133. A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Em vista disso, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento; e conheço do Recurso Especial da Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho