



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 11080.000107/2010-10  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-009.589 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 23 de junho de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PROAL ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA

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

Ano-calendário: 2005, 2006

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). POSSIBILIDADE DE EMISSÃO DE RMF.

A expedição da RMF deve ser precedida de intimação ao sujeito passivo para prestar informações sobre a sua movimentação financeira, necessárias à execução do Mandado de Procedimento Fiscal. A legislação não estipula quantidade de intimações a serem feitas pela Fiscalização.

Hipótese em que, o contribuinte foi regularmente intimado a prestar as referidas informações, mas não o fez a contento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Marcelo Milton da Silva Risso, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1301-003.496, de recurso voluntário, e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 3ª Câmara da 1ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: embaraço à fiscalização por não atendimento à intimação para apresentação de extratos bancários – obtenção das informações pela própria autoridade administrativa (Requisição de Movimentações Financeiras). Segue a ementa da decisão nos pontos que interessam:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REQUISICÃO 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.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite que votou por lhe dar provimento parcial para cancelar somente a exigência relativa ao ano-calendário de 2006 em razão de o lançamento ter sido realizado em forma de tributação incorreta, manifestando ainda interesse em apresentar declaração de voto.

O contribuinte foi autuado para a cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em razão da omissão de receitas apuradas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Os resultados foram apurados pela sistemática do lucro arbitrado, anos-calendário 2005 e 2006, já que a escrituração comercial foi considerada imprestável para identificar sua efetiva movimentação financeira. Tendo em vista a prática de atos descritos nos arts. 71 e 72 da Lei 4502/64, a multa foi majorada para 150%, conforme art. 44 da Lei nº 9430/96.

Em seu recurso especial, e no que foi objeto de admissão prévia, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- conforme paradigma 101-95.767, o fato de o sujeito passivo descumprir a intimação para prestar esclarecimentos acerca dos dados bancários dá ensejo à requisição das informações, com base no art. 33 da Lei nº 9.430/96.

A Fazenda Nacional não interpôs agravo contra a negativa de seguimento da seguinte matéria: embaraço à fiscalização – efeitos para exclusão do Simples.

O sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial da Fazenda Nacional e de seu exame de admissibilidade, e apresentou contrarrazões nas quais, em síntese, pede o desprovimento do apelo fazendário.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9202-009.589 - CSRF/2ª Turma  
Processo nº 11080.000107/2010-10

## Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

### 1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o apelo deve ser conhecido.

No mais, os autos foram sorteados no âmbito desta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), diante do exposto na Portaria 22564/20:

Art. 1º Estender, temporariamente, à 2ª (segunda) Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, a competência para processar e julgar os recursos que versem sobre as matérias da 1ª (primeira) Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF constantes no Anexo Único desta Portaria.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se, exclusivamente, aos processos ainda não distribuídos às Turmas da CSRF.

[...]

ANEXO ÚNICO

MATÉRIAS CUJA COMPETÊNCIA É ESTENDIDA À 2ª TURMA DA CSRF

[...]

Depósitos bancários de origem não comprovada

[...]

### 2 Inexistência de embaraço à fiscalização

Discute-se nos autos se o sujeito passivo teria criado embaraço à fiscalização e se seria aplicável o disposto no art. 3º, VII, do Decreto 3724/01, que regulamentou o art. 6º da Lei Complementar (LC) 105/01, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas.

Consoante relatado, o contribuinte foi autuado para a cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. No ponto em que reside a controvérsia a ser solucionada nesta instância recursal, os lançamentos ocorreram em razão da omissão de receitas apuradas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, cujos extratos foram solicitados diretamente às instituições financeiras mediante Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF).

Neste particular, a autoridade autuante asseverou o seguinte no relatório fiscal (efl. 833):

Tendo em vista os indícios de ocorrência de infrações à legislação tributária, foi iniciado um procedimento de fiscalização na Proal Assessoria Empresarial Ltda, conforme termo datado de 29/06/2009 (folhas 29 e 30), pelo qual foi reiterado o pedido de apresentação dos extratos bancários de 2005 e 2006.

Em resposta (folhas 32 e 33), o contribuinte repetiu a informação de que não possuía os extratos. Também não demonstrou qualquer intenção de obtê-los junto às instituições financeiras.

Uma vez que o contribuinte, regularmente intimado, negou-se a fornecer os extratos de suas contas bancárias, configurado está o embaraço à fiscalização, definido no art. 33, inciso I, da Lei nº 9.430/96, o qual é hipótese prevista no Decreto nº 3.724/2001, que autoriza o fisco a solicitar as informações diretamente das instituições financeiras (folhas 315 e 316).

Também foram intimadas todas as pessoas jurídicas para as quais a fiscalizada prestou serviços, com informação de pagamentos constantes em DIRF.

Por outro viés, a decisão recorrida entendeu que teria sido frágil a justificativa utilizada pela autoridade administrativa e que não teria sido demonstrada a existência de embaraço à fiscalização e de aplicação da regra contida no art. 3º, VII, do Decreto 3724/01, razão pela qual foi dado provimento ao recurso voluntário.

Feito esse resumo, passo ao julgamento da controvérsia.

Conforme se vê no relatório fiscal, a autoridade lançadora afirmou que o contribuinte teria repetido a informação de que não possuiria os extratos e que ele não teria demonstrado qualquer intenção de obtê-los junto às instituições financeiras (efls. 33/34). Nesse contexto, a fiscalização entendeu aplicável a regra do art. 33, I, da Lei 9430/96, combinada com o art. 3º, VII, do Decreto 3724/01.

Todavia, compulsando-se a resposta na qual se baseou a fiscalização para expedir as RMFs, verifica-se que o sujeito passivo afirmara simplesmente não possuir os extratos das contas bancárias, apresentando justificção (ainda que singela) que acabou não sendo contraditada pela autoridade lançadora em seu relato fiscal. À efl. 33, o contribuinte alegara apenas o seguinte:

2 — Com referência ao pedido de extratos das contas bancárias, referentes aos anos de 2005 e 2006, informamos que não possuímos tais documentos, isto em razão do lapso temporal e até mesmo por desconhecimento da necessidade de guarda de tal documentação.

Veja-se que tal assertiva foi apresentada após e concomitantemente à apresentação de esclarecimentos e de parte dos documentos solicitados pelo Fiscal, conforme respostas de efls. 26/27 e 33/34. Além disso, e conforme respostas posteriores juntadas aos autos, o sujeito passivo continuou apresentando documentos e esclarecimentos, como se vê, exemplificativamente, nas petições de efls. 39, 78, 79 e 83/84.

Como se pode imaginar, o fato de o sujeito passivo ter apresentado parte da documentação e feito vários esclarecimentos durante a fiscalização parece fragilizar a alegação de embaraço. Além disso, veja-se que a fiscalização não chegou a contestar a afirmação de que o contribuinte não possuiria tal documentação, nem tampouco a justificativa de que tal falta se daria em razão de lapso temporal ou por desconhecimento do dever de guarda. Ainda que singela, tal justificativa deveria ter sido contestada.

Ao invés de demonstrar, efetivamente, a aplicação da regra hipotético-condicional do art. 33, I, da Lei 9430/96, a autoridade lançadora fez uma espécie de salto argumentativo, para, a partir de uma explicação (*“não possuímos tais documentos [...] em razão do lapso temporal e até mesmo por desconhecimento da necessidade de guarda”*), concluir que teria ocorrido embaraço.

A LC 105/01, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências, outorgou um importante poder às autoridades e aos agentes fiscais (poder até então reservado exclusivamente ao Judiciário), inclusive o de examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras. Lembre-se, a propósito, que tal poder foi objeto de

questionamento perante o Supremo Tribunal Federal, que entendeu, em recurso com repercussão geral, que *"o art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal"*. Veja-se:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item "a" do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: "O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal". 7. Fixação de tese em relação ao item "b" do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: "A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN". 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016)

#### **LC 105/01**

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. (Regulamento)

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

Em contrapartida, tal poder foi regulamentado pelo Decreto 3724/01, que criou deveres para as autoridades e agentes tributários. Isto é, houve o que o Supremo denominou de traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal, mas, ao mesmo tempo, foram criados os deveres correspondentes e os procedimentos a serem observados nos processos fiscais. Nesse contexto, e com apoio na doutrina do Professor Humberto Ávila, vale destacar que *“quanto maiores e mais amplos forem os poderes atribuídos à autoridade para a apuração dos fatos, tanto mais cogente deverá ser a prova exigida para a comprovação da hipótese”*<sup>1</sup>.

Na mesma dicção da lei complementar nacional, o Decreto determinou que a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente poderá examinar informações relativas a terceiros, 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 (art. 2º, § 5º). Isto é, há necessidade de instauração de processo administrativo e, concomitantemente, tais exames devem ser comprovadamente indispensáveis.

#### Decreto 3724/01

~~Art. 2º. Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).~~

Art. 2º. Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014)

§ 5º **A Secretaria da Receita Federal do Brasil**, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, **somente poderá examinar informações relativas a terceiros**, 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**. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

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).

**VII - previstas no art. 33 da Lei no 9.430, de 1996;**

#### Lei 9430/96

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 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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

<sup>1</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: standards de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. Revista de Processo, ano 43, vol. 282. São Paulo: Thomson Reuters - Revista dos Tribunais, agosto/2018, p. 121.

A indispensabilidade de tais exames deve ser comprovada e somente ocorre nos casos previstos no art. 3º do Decreto regulamentar. No que interessa ao presente caso, e diante da narrativa da autoridade fiscal, importa a hipótese de embargo à fiscalização contida no inc. VII do art. 3º, caracterizada, por sua vez, no art. 33, I, da Lei 9430/96.

Neste particular, trata-se do embargo 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.

Como se vê, o embargo é resultante de negativa não justificada de exibição dos extratos, de modo que a autoridade administrativa tem o dever de demonstrar a inexistência de justificação por parte do sujeito passivo. No presente caso, e como bem pontuado pela decisão recorrida, acabou sendo frágil a interpretação dada pela autoridade fiscal e sobretudo a demonstração do embargo. Em verdade, a autoridade lançadora nem mesmo chegou a contestar os esclarecimentos feito pelo contribuinte, na resposta de efls. 33/34.

Logo, o recurso da Fazenda Nacional deve ser desprovido.

Nesse mesmo sentido, vale transcrever a seguinte jurisprudência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**Número do Processo** 10280.720851/2010-15

**Contribuinte** NOVO TRIANGULO COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA

**Tipo do Recurso** RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR

**Data da Sessão** 03/02/2021

**Relator(a)** Não informado

**Acórdão** 9101-005.344-

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Livia De Carli Germano (relatora), Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento parcial com retorno ao colegiado de origem. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento e quanto ao mérito, as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Andréa Duek Simantob

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REQUISICÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. DECRETO Nº 3.724/2001. INTERPRETAÇÃO RESTRICTIVA. 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 (embargo), sendo insuficiente, à evidência, a mera comprovação do não atendimento de intimação para apresentar extratos bancários.

Sobre a importância de caracterização do embarço:

**Número do Processo** 11516.003522/2006-73

**Contribuinte** JATOBA CORRETORA DE SEGUROS LTDA

**Tipo do Recurso** RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR

**Data da Sessão** 11/09/2019

**Relator(a)** EDELI PEREIRA BESSA

**Acórdão** 9101-004.393

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento

REQUISICÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO NÃO CARACTERIZADO.

Inexiste negativa não justificada, caracterizada pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, se o sujeito passivo solicita prorrogação de prazo para atendimento à intimação e, no prazo estendido, prova ter requerido à instituição financeira os extratos bancários exigidos pela autoridade fiscal.

### 3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

### Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Redator Designado.

Em que pese o, como de praxe, muito bem fundamentado voto do Relator, peço-lhe licença para dele divergir.

Sustentou o Relator, que como o embarço definido no artigo 33, I da Lei 9.430/96 seria resultante da negativa não justificada de exibição dos extratos, competiria à autoridade administrativa o dever de demonstrar a inexistência de justificação por parte do sujeito passivo.

Prosseguiu ao assentar que teria sido frágil a interpretação dada pela autoridade fiscal e sobretudo a demonstração do embarço e que a a autoridade lançadora nem mesmo teria contestado os esclarecimentos feito pelo contribuinte, na resposta de efls. 33/34.

Pois bem.

No caso dos autos, o contribuinte foi intimado em 6/4/2009 (fls. 23/24), por meio do Termo de Intimação – Diligência, a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias e dentre outros elementos, os “*Extratos de suas contas bancárias dos anos calendário 2005 e 2006, em papel ou em meio digital*”.

Em resposta datada de 16/4/09, alegou o fiscalizado – às fls. 26/27 - que “*não possuímos tais documentos, isto em razão do lapso de tempo e até mesmo por desconhecimento da necessidade de guarda de tal documentação.*”



Em 29/6/2009 (fls. 30/31), o contribuinte foi novamente intimado, desta feita por meio do Termo de Início de Ação Fiscal a apresentar, agora no prazo de 20 (vinte) dias, aqueles mesmos “*Extratos de suas contas bancárias dos anos calendário 2005 e 2006, em papel ou em meio digital*”

E, mais uma vez, tornou a informar – em 20/7/09 - que “*não possuímos tais documentos, isto em razão do lapso temporal e até mesmo por desconhecimento da necessidade de guarda de tal documentação*”.

Em 05/08/2009, após transcorridos aproximadamente quase 4 (quatro) meses desde a primeira intimação, o Fisco emitiu as competentes RMF, fundamentando-as nas seguintes circunstâncias:

O contribuinte fiscalizado, mesmo tendo sido intimado, em duas oportunidades, a apresentar os extratos de suas contas bancárias dos anos calendário 2005 e 2006, nada apresentou, informando que não possuía os referidos documentos e que desconhecia a obrigatoriedade de sua guarda.

Pela verificação dos livros contábeis da pessoa jurídica, constatou-se que os mesmos não registravam qualquer conta bancária.

Com a chegada dos extratos, iniciou-se à auditoria dos mesmos.

E, em 16/10/2009, o autuante entregou ao fiscalizado os extratos de suas contas bancárias, obtidos dos bancos por meio de Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF, em meio digital. (fl.75).

Voltando à questão normativa, o artigo 6º da LC 105/2001 estabelece duas condições para que o Fisco possa acessar a movimentação bancária diretamente junto às instituições financeiras. São elas:

- i) Haver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso; e
- ii) Seja considerado indispensável o exame desses documentos pela autoridade administrativa competente.

Embora a primeira condição já se apresentasse bastante objetiva, ainda assim o Decreto 3.754/2001 buscou regulamentar ambas as circunstâncias, além de exigir, no § 2º de seu artigo 4º, fosse a RMF precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.

Enquanto a regulamentação da primeira condição encontra-se no artigo 2º, as hipóteses nas quais são consideradas indispensáveis os exames desses documentos estão elencadas no artigo 3º, em seus 12 incisos.

Com isso, pode-se dizer que por força do § 2º encimado há uma exigência de prévia intimação do fiscalizado que é comum a todas as 12 hipóteses então elencadas.

No caso em exame, interessa-nos aquela prevista no inciso VII, que nos remete ao artigo 33 da Lei 9.430/96, onde são elencadas hipóteses nas quais a Administração Tributária pode instituir Regime Especial para o cumprimento de obrigações por parte do sujeito passivo.

Dentre essas 7 hipóteses adicionais, a do item I, que conceitua ou caracteriza o “embaraço à fiscalização” que pode dar ensejo ao referido Regime Especial, é aquela tratada nestes autos e a que merece especial atenção. Confira-se sua redação:

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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**;

De plano, percebe-se, da dicção do dispositivo, que o legislador, **para esse fim**, não fez maiores exigências quanto a necessidade de contextualizar a “*negativa não justificada de exibição*” de documentos ou o “*não fornecimento de informações sobre ...movimentação financeira*”; ou mesmo quanto a demonstrar o elemento subjetivo da conduta adotada pelo sujeito passivo.

Aperceba-se que a justificativa para a sua não apresentação deve repousar em situação que foge inteiramente ao domínio do intimado, a exemplo de ter, comprovadamente, solicitado os extratos junto à instituição financeira; e esta, dentro do prazo por ela acordado, ainda não os ter entregue.

Nesse sentido, negativas do tipo “não os tenho”, “os perdi na enchente”, “o rato comeu”, “não sabia que deveria guarda-los” ou “solicitei ao banco que ainda não me entregou”, **desacompanhadas das providências** cabíveis com vistas a atender à intimação, não me parece que são justificativas a impedir ao Fisco que se socorra, diretamente, às instituições financeiras, o que dirá do mero silêncio em face da intimação recebida.

Pelo contrário, a julgar pela abrangência ou amplitude dos casos, como, por exemplo, na parte final do dispositivo, que ao remeter às hipóteses do artigo 200 do CTN admite caracterizado o embaraço quando “*necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção*”, penso que o intuito desse artigo 33, cujas hipóteses foram abraçadas, sem ressalvas, pelo já citado inciso VII do Decreto 3.754/2001, foi o de apenas conferir uma maior efetividade ao procedimento fiscalizatório, o que não se confunde com o rigor para a imposição de multas, no casos em que a lei exige a demonstração da intencionalidade do agente. É dizer, o acesso ao dados bancários, longe de se estar impingindo qualquer penalidade ao sujeito passivo, presta-se a instrumentalizar a atuação do Fisco, que está, inclusive, obrigado a mantê-los sob sigilo a teor do artigo 198 do CTN.

Note-se que muito embora haja uma proteção constitucional ao sigilo de dados e ao direito à liberdade, a legislação infraconstitucional houve por bem, observados por óbvio os limites constitucionais, assegurar ao Estado, **em seu papel fiscalizatório**, plenas condições de desenvolver seu mister, seja relativizando o direito ao sigilo de dados, no caso do acesso à movimentação financeira, seja flexibilizando o direito à liberdade, no caso da implementação das medidas previstas no § 2º do artigo 33 da Lei 9.430/96<sup>2</sup>, que trata do Regime Especial para o cumprimento de obrigações pelo sujeito passivo.

---

<sup>2</sup> § 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.

Nesse rumo, vejo como suficiente a não apresentação, quando intimado, dos extratos bancários para dar azo à emissão da RMF, sempre que preenchidas as demais condições e exigências formais previstas naquele decreto regulamentar.

Por fim, cumpre destacar que o assunto não é novo neste Colegiado, que na sessão de 12/12/18, no acórdão de nº 9202-007.438, decidiu, à unanimidade, que a expedição da RMF deveria ser precedida de intimação ao sujeito passivo para prestar informações sobre a sua movimentação financeira, necessárias à execução do Mandado de Procedimento Fiscal, **sendo que a legislação não estipularia quantidade de intimações a serem feitas pela Fiscalização**. Confira-se sua ementa:

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). POSSIBILIDADE DE EMISSÃO DE RMF.

A expedição da RMF deve ser precedida de intimação ao sujeito passivo para prestar informações sobre a sua movimentação financeira, necessárias à execução do Mandado de Procedimento Fiscal. A legislação não estipula quantidade de intimações a serem feitas pela Fiscalização.

Hipótese em que, o contribuinte foi regularmente intimado a prestar as referidas informações, mas não o fez a contento.

Diante do exposto, VOTO por DAR provimento ao recurso, com o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para a análise das demais matérias aduzidas no recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti