



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

Processo n° 11516.007788/2008-57
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.764 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2019
Matéria RMF. AUSÊNCIA RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO
Recorrente J N TRANSPORTE RODOVIÁRIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

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.

Nas hipóteses de indispensabilidade do exame de movimentação financeira 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.

Inexistindo nos autos relatório circunstanciado, impossível a verificação do cumprimento dos requisitos contidos na referida norma regulamentar federal, devendo, por isso, cancelar a exigência do crédito tributário e anular o Ato Declaratório de exclusão do SIMPLES.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: (i) acolher a preliminar de nulidade na obtenção dos extratos bancários, e, em razão da ausência de provas, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente a exigência do crédito tributário; e ii) anular o Ato Declaratório Executivo DRFB/FNS nº 65, de 14/11/2008, que excluiu o contribuinte do SIMPLES.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

J N TRANSPORTE RODOVIÁRIO LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 07-21.593 proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Florianópolis, que julgou, por unanimidade de votos, improcedentes as impugnações e a manifestação de inconformidade apresentadas contra os autos de infração e a exclusão de ofício do Simples.

Por bem refletir o litígio até aquela fase processual, reproduzo o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Por meio dos Autos de Infração, às folhas 239 a 298, foram exigidas da contribuinte acima qualificada as importâncias abaixo indicadas, acrescidas de juros de mora e multa de ofício de 75%:

Tributo	Valores em Reais
Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ/Simples	15.275,02
Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Simples	15.275,02
Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL/Simples	25.660,37
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins/Simples	51.320,70
Contribuição para Seguridade Social – INSS/Simples	98.719,31

As exigências referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005.

Do relato da fiscalização

No “Termo de Verificação Fiscal” - TVF (f. 294 a 298), a fiscalização revela o seguinte:

1- DA CONTRIBUINTE

A contribuinte em questão é uma empresa cadastrada sob o CNAE 4930-2-02 e que explora a ramo de transporte de cargas, constituída em 21/01/1987, conforme Contrato Social e alterações (fls. 26/34).

O Capital Social de RS 20.000,00, segundo a 10ª alteração contratual, está dividido de acordo com o seguinte quadro societário:

- Marcelo Koch Mendes, CPF 912.648.049-20..... 95,5%

- Elen Koch Mendes, CPF 036.925.629-85..... 4,5%

Possui atualmente 2 (duas) filiais.

Realizou em 01/01/2001 a opção pela sistemática do SIMPLES, e vem apresentando, desde então, suas declarações segundo esse formato (fls. 04).

Apresentou declaração do SIMPLES referente ao ano-calendário de 2005 com receitas compatíveis com a sistemática daquela forma de tributação (fls. 06/23), muito embora o desenrolar da auditoria venha a demonstrar que tais valores estão aquém da realidade financeira e comercial da empresa, como veremos a seguir.

(...)

3 - DA AÇÃO FISCAL

Em atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal, a empresa, em 10/07/2008, apresentou procuração nomeando o Sr. Vicente Lisboa Capella como seu representante perante a presente ação fiscal (fls. 37/38).

Nessa mesma oportunidade foi disponibilizada parte dos documentos solicitados (fls. 24/38).

Em virtude da demora em atendimento pleito ao solicitado mediante o Termo de Início de Fiscalização foi emitido, em 13/08/2008, o Termo de Intimação Fiscal 001 (fls. 40).

Através da correspondência datada de 18/08/2008 (fls. 46/47) a empresa encaminhou o livro CAIXA referente ao ano sob fiscalização. Nessa mesma oportunidade a contribuinte expressa seu entendimento de que a empresa, por estar protegida pelo sigilo bancário, não forneceria cópias dos extratos bancários.

Nessa ocasião, tendo por base a falta de disponibilização dos extratos bancários, foram encaminhados às instituições financeiras nas quais a empresa mantinha contas bancárias, Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira, solicitando a apresentação por aquelas das cópias dos referidos extratos (fls.48/52).

Com a disponibilização dos extratos bancários pelas instituições financeiras (fls.53/174), foi elaborado o Termo de Intimação

Fiscal 002. de 13/10/2008 (fls.175/184), mediante o qual solicita-se a empresa que esclareça a origem dos recursos que ingressaram em suas contas correntes, uma vez que representam volume de recurso muito superiores as suas receitas declaradas.

A contribuinte, através da correspondência de 07/10/2008, encaminha planilhas com informações acerca de parte dos valores listados nos anexos do Termo de Intimação Fiscal 002 (fls. 189/229).

A partir dos esclarecimentos prestados, foram elaboradas relações consolidadas mediante o expurgo dos valores justificados e da totalização mensal dos valores remanescentes (fls. 230/237).

4 - DA OMISSÃO DE RECEITAS

Diante de todo o exposto. temos que a diferença entre os valores efetivamente ingressados em suas contas correntes, oriundos de serviços de transportes efetivamente prestados. e àqueles declarados a Receita Federal do Brasil, representa receitas omitidas, conforme preconiza a legislação Decreto n" 3. 000/99 (RIR):

"Art. 287. Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei n"9.430, de 1996, art. 42).

(...)

5 - DA EXCLUSÃO DO SIMPLES

A partir da constatação de que a receita auferida pela empresa., mediante os fatos detalhados nos itens anteriores, no ano-calendário de 2005, conforme demonstrativo (fls. 237), ultrapassou o limite legal permitido para o enquadramento na sistemática do SIMPLES. formalizou-se, em 13/11/2008, Representação Fiscal solicitando à autoridade competente que a mesma fosse excluída do SIMPLES a partir de 01/01/2006 (fls. 01/02).

Através do Ato Declaratório Executivo DRFB/FNS n" 65, de 14/11/2008 (fls. 238) a empresa foi formalmente excluída do SIMPLES, devendo, a partir de 01/01/2006, submeter-se a outra forma de tributação de seus lucros e de recolhimento de tributos e contribuições federais.

6 - DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Durante o procedimento de auditoria obteve-se a informação de que o real gestor dos negócios da empresa seria o Sr. Norberto Koch Mendes.

A análise das procurações encaminhadas pelas instituições bancárias (fls. 54/57 e 143/146) confirma que os sócios da empresa delegam plenos poderes ao Sr. Norberto Koch Mendes, CPF 551.485.309-87, para administração financeira dos negócios da empresa.

Sendo assim, foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária, anexo ao presente Termo, onde são narrados os fatos que conduziram ao entendimento de que o Sr. Norberto Koch Mendes era pessoa interessada nos atos negociais da empresa, e era quem praticava esses atos negociais em nome da fiscalizada, embora seu nome não constasse de seu quadro societário.

Diante do exposto no Termo de Sujeição Passiva Solidária, restou caracterizada a sujeição passiva solidária do Sr. Norberto Koch Mendes, nos termos do artigo 124 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

7 - DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

De acordo com o estabelecido nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a Ordem Tributária, e com base na obrigação funcional de Servidor Público Federal, constituiu-se, em junção do ilícito descrito no presente item, Representação Fiscal, através do processo administrativo 11516.007789/2008-00. Este ficará apenso ao processo nº 11516.007788/2008- 57 até que ocorra o seu desfecho no esfera administrativa.

À f. 238, consta o Ato Declaratório Executivo DRF/FNS nº 65, de 14 de novembro de 2008, em que a autoridade competente declara a empresa excluída do Simples a partir de 1º de janeiro de 2006, em razão da apuração de excesso de receita bruta no ano de 2005.

Da impugnação e da manifestação de inconformidade

Intimada da autuação em 05/12/2008, a empresa autuada apresentou a impugnação e manifestação de inconformidade de f. 305 a 335, em 05/01/2009, na qual apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

Da quebra do sigilo bancário ao arrepio da Constituição

- A Constituição exige para a quebra do sigilo bancário ordem judicial, nos termos do art. 5º, incisos X e XI. Assim, os procedimentos efetuados pela autoridade fiscal no sentido de obter os extratos bancários diretamente com as instituições financeiras esbarra nos referidos limites.

Da ausência de ato ou formalidade essencial - descumprimento do art. 4º, parágrafo 5º. do Decreto nº 3.724/2001

- O Decreto nº 3.724/2001, no art. 4º, parágrafo 5º, prevê a necessidade do “relatório circunstanciado” que será elaborado pelo Auditor-Fiscal para embasar a expedição da Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira;

- A fiscalização não observou o requisito 'previsto para a requisição do RMF. Não existindo o referido "relatório circunstanciado", pressuposto para expedição do O RMF, não foram preenchidas as exigências que dão suporte à utilização das informações bancárias para justificar o auto de infração, ferindo o parágrafo único, do art. 142 do CTN;

- Ora, nesse relatório deveria constar a justificativa para o acesso do fisco aos dados bancários do contribuinte (fundamento fático), bem como a indicação do embasamento legal do requerimento (fundamento legal). Ao cidadão não poderá ser negado o direito de controlar a legalidade dos atos administrativos que lhe afetam diretamente. Portanto, não há como afastar a necessidade da presença do relatório nos autos do processo administrativo, sob pena de cerceamento de defesa. É este o entendimento do Auditor-fiscal da Receita Federal, Dr. Mauro Silva, emitido em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, cuja cópia integral segue anexa;

- Sobre a ausência de relatório circunstanciado que justifique a expedição do RMF, já decidiu a 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes no acórdão nº 101-96.355, julgado em 17/10/2007, por unanimidade de votos:

PRELIMINAR - REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA A AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PREVIA AO CONTRIBUINTE PARA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS E DO RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO - NULIDADE DA PROVA - é requisito fundamental para a emissão de Requisição de Movimentação Financeira - RMF a negativo de entrega dos documentos pela pessoa jurídica regularmente intimada para tanto, bem como o relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do MPF ou por seu chefe imediato. com a motivação da proposta de expedição da RMF. que demonstre. com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade das informações requeridas. Tendo o sujeito passivo entregue parte dos extratos bancários, caberia a sua re-intimação para a apresentação dos documentos faltantes. A ausência a essa re-intimação é que configuraria a recusa necessária para a emissão do RMF.

Da ausência de demonstração dos requisitos - fundamentação fática e legal do ato administrativo (motivação) ~ para expedição do RMF

- Todas as requisições de informações às instituições financeiras foram baseadas na Lei Complementar nº 105/2001;

- Para a quebra do sigilo bancário sem manifestação do Judiciário foram impostas condições objetivas para minimizar a invasão de privacidade. Tais requisitos estão dispostos de forma clara no Decreto nº 3724/2001, publicado no mesmo dia da Lei Complementar nº 105/2001;

- Somente se a situação do contribuinte sob fiscalização enquadrar-se em uma das hipóteses previstas no art. 3º do Decreto nº 3724/2001, seria possível a quebra do sigilo bancário;

- O cotejo do fundamento fático e do fundamento legal deveria constar do “relatório circunstanciado”, nos termos do art. 4º, § 6º, do Decreto nº 3.724/2001. Entretanto, conforme já relatado, não faz parte do presente processo o referido documento o que limita em muito a defesa do contribuinte. Deste modo, deve ser invalidada a expedição do RMF sem apresentação das justificativas cabíveis ao ato vinculado.

- Da ausência de forma do ato determinada pela Portaria SRF nº 180. de 01/02/2001 - anexo I.

- A Portaria SRF nº 180/2001 estabelece a necessidade de um documento (forma exigida) prévio à expedição do RMF, nos termos do parágrafo 1º do art. 5º, in verbis:

Art. 5º Incumbe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF). responsável pela execução do procedimento de fiscalização em curso, solicitar a expedição da RMF.

§ 1º A solicitação de que trata este artigo será apresentada conforme modelo constante do Anexo I e conterá obrigatoriamente:

I - a identificação:

- a) do sujeito passivo submetido a procedimento de fiscalização;*
- b) do MPF -F a que se vincular e da respectiva data de expedição;*
- c) da hipótese de indispensabilidade, que motivou a expedição da RMF; d) da instituição financeira, ou equiparado, destinatário da RMF, bem assim das informações requisitadas, forma de apresentação e prazo para atendimento;*

II - relatório circunstanciado contendo, no mínimo:

- a) descrição, com precisão e clareza, dos fatos que motivaram o enquadramento na hipótese de indispensabilidade;*
- b) demonstração da razoabilidade da solicitação;*
- c) identificação das intimações efetuadas ao sujeito passivo, para fins de obtenção das informações sobre movimentação financeira, bem assim, se for o caso, dos correspondentes atendimentos;*

III - nome e matrícula do AFRF responsável pela execução do MPF -F;

IV - aprovação do Chefe de Equipe de Fiscalização ou da chefia imediata.

- A Portaria trouxe no anexo I 0 modelo a ser seguido para que, somente depois, fosse expedido o RMF. Ausente tal documento no formato definido, restou descumprida determinação legal as quais estão vinculados tanto o agente fiscal (CTN, art. 142, § único), como a cobrança do tributo (CTN, art. 3º).

Do excesso de tributação

- Conforme se denota da planilha de folha 237, a fiscalização fixou os seguintes critérios para a apuração do montante do tributo no ano de 2005: equiparação dos ingressos à receita total; dedução do valor já oferecido a tributação; e, apuração do saldo objeto do presente lançamento;

- Ao analisar a planilha de folha 237, parcialmente transcrita em seguida, é possível identificar os diversos critérios mencionados. Apesar de a fiscalização ter utilizado os ingressos nas contas correntes como receita total para 10 (dez) meses, esta conduta foi alterada para os meses de julho e agosto, conforme segue:

Mês	Receita Bancos Total	Receita Declarada	Diferença
jan/05	183.947,70	42.395,92	141.551,78
fev/05	100.664,41	20.039,31	80.625,10
mar/05	171.042,07	35.001,33	136.040,74
abr/05	194.324,57	54.192,40	140.132,17
mai/05	246.254,27	38.383,58	207.870,69
jun/05	165.294,78	48.032,63	117.262,15
jul/05	22.427,93	40.108,52	0,00
ago/05	4.900,97	36.417,33	0,00
set/05	91.823,05	38.870,32	52.952,73
out/05	369.344,60	56.342,44	313.002,16
nov/05	580.530,94	57.331,72	523.199,22
dez/05	590.720,37	37.135,64	553.584,73

- O levantamento fiscal não possui coerência. Assim, para continuidade da exigência e sob pena de nulidade da totalidade do lançamento, deve ser deduzido da base de cálculo apurada pela fiscalização os montantes oferecidos à tributação nos meses de julho e agosto de 2005 (R\$ 40.108,52 e R\$ 36.417,33).

Semelhanças entre a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/9 e o saldo credor de caixa - forma de apuração da omissão

- O art. 42 pode, para fins de forma de apuração do montante omitido, ser equiparado à figura do saldo credor de caixa na pessoa jurídica. A presunção que fundamentou o presente processo parte da premissa de que o contribuinte possui, para aplicação, as receitas declaradas. Caso o valor da movimentação bancária supere as receitas, presume-se haver omissão;

- O caso do saldo credor é análogo. A empresa possui o valor em caixa constante na contabilidade e, se aplicar/pagar/transferir montante superior, presume-se a existência de omissão de receita;

- Entretanto, havendo saldo credor em vários meses não se pode imputar a omissão de receita a cada estouro do caixa, pois este será recorrente no ano. Em todo o momento que houver uma entrada no caixa e o saldo voltar a ser devedor, um pagamento posterior implicará, novamente, no estouro de caixa, sem que haja uma nova receita omitida;

- Nesta situação, a esfera administrativa tem entendido por tributar o maior saldo credor no ano e desconsiderar os demais estouros, evitando assim a tributação;

- No presente caso, de acordo com as conclusões da fiscalização, o contribuinte não teria oferecido à tributação o valor de R\$ 553.584,73 (f. 237) no mês de dez/05, sendo que nos demais meses houve apenas a circulação de pane deste mesmo montante;

- Assim, a tributação deve ser limitada à quantia movimentada no mês de dezembro de 2005, visto que é a maior do ano, sendo o restante das entradas decorrência destes montantes.

Do aproveitamento dos rendimentos tidos como omitidos como origem das movimentações dos meses seguintes

- Alternativamente ao debatido no item anterior, o valor tributado no mês de janeiro deve servir para justificar a movimentação do mês seguinte e assim sucessivamente. Caso contrario estar-se-ia afastando a justificativa baseada nos levantamentos do próprio fiscal.

Também é este o entendimento da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes nos acórdãos nºs 10,4-19.454 e 104-19.482, cuja ementa segue transcrita:

IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - LEIN", 9.430. DE 1996 - COMPROVAÇÃO - Estando as Pessoas Físicas desabrigados de escrituração. os recursos com origem comprovada bem como outros rendimentos já tributados, inclusive àqueles objetos da mesma acusação, servem para justificar os valores depositados posteriormente em contas bancárias, independentemente de coincidência de datas e valores.

- Assim, não tendo sido demonstrado pela fiscalização que os valores considerados como omissão de receita foram consumidos, estes devem servir de origem para as movimentações ocorridas nos meses seguintes, como tem decidido o Conselho de Contribuintes.

Da obrigatória suspensão dos efeitos da exclusão de ofício do Simples

- A exclusão de ofício do Simples, baseada em apuração de excesso de receita bruta, a qual está consubstanciada em presunção de omissão de receitas, cujo lançamento fiscal está sendo discutido administrativamente, deve aguardar a constituição definitiva dos créditos tributários correspondentes;

- Em função da intrínseca relação de dependência do presente lançamento com as questões atinentes à exclusão do Simples, o Ato Declaratório de exclusão deverá ter seus efeitos suspensos, ou alternativamente, ter sua análise obstada até o julgamento final das questões prejudiciais ao mérito.

Da responsabilidade passiva solidária

- O “Termo de Sujeição Passiva Solidária” pretende equiparar o procurador da empresa, Sr. Norberto Koch Mendes, ao responsável solidário pelo crédito tributário constituído no presente processo, nos termos do art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

- Sem indicar em qual dos dois incisos do artigo citado a fiscalização simplesmente decreta a “sujeição passiva tributária”. A simples ausência da fundamentação, tanto fática como de direito, já implica na nulidade de tal ato administrativo;

- Apesar do afirmado, não há nos autos qualquer comprovação da ciência do pretenso responsável tributário. Tal conhecimento é imprescindível para a validade da responsabilização e para facultar a ampla defesa ao “penalizado”;

- Assim, deve ser afastada a responsabilidade em virtude da inexistência de comprovação da ciência do responsável acerca do lançamento, como exige o art. 145 do CTN.

Da ilegalidade de inserção dos juros previstos na Lei nº 8.981/95 e da taxa Selic

- Devido à falta de lei tributária (lei complementar) que crie e delimite a aplicação da taxa Selic para correção de créditos tributários, ferindo o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, configurando-se numa majoração ilegal dos tributos, deve ser recalculado conforme preceitua o art; 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, num patamar de 12% por ano.

Da diligência para ciência do sujeito passivo solidário

Por conta da ausência de comprovação da ciência do sujeito passivo solidário, o processo foi encaminhado em diligência por esta Turma de Julgamento (f. 347), a repartição de origem, para que o interessado fosse devidamente cientificado do Termo de Sujeição Passiva Solidária e demais peças do processo e pudesse apresentar sua impugnação, no prazo legal.

Da impugnação do responsabilizado solidariamente

Devidamente cientificado em 18/08/2010 (f. 349), o interessado Norberto Koch Mendes apresentou, em 15/09/2010, impugnação ao Termo de Sujeição Passiva Solidária, na qual apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

Da impossibilidade da autoridade julgadora suprir atos privativos da autoridade lançadora

- A constituição do crédito tributário é tarefa da autoridade lançadora;

- O Conselho de Contribuintes tem anulado acórdãos da 1ª Instância quando se depara com invasão de competência para lançamento fiscal, restrita aos Auditores Fiscais da Receita Federal, como se pode observar na seguinte ementa:

IRPJ e CSLL - Exs: 1994 e 1995

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA. INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO EM DECISÃO DE DELEGADO DE JULGAMENTO. LANÇAMENTO REALIZADO POR AUTORIDADE INCOMPETENTE. NULIDADE Nulo é o agravamento da exigência. promovido em decisão de primeiro grau mediante inovação nos fundamentos da autuação. porque falece competência do Delegado de Julgamento para lavratura do ata.

- O Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30/2005, não prevê a conclusão da atividade de lançamento fiscal.

Do decurso do prazo - MPF

- Após expirado o prazo de validade do mandado, isto é, após cessada a competência dos fiscais para atuarem em nome da Receita, ocorreram atos típicos da fiscalização, dentre eles a constituição do crédito tributário que se perfectibiliza com a ciência do sujeito passivo. Assim, não poderia ter sido dada continuidade à fiscalização posto que é um ato administrativo vinculado, isto é, deve observar estritamente o previsto na legislação, emitindo-se um novo MPF.

Da decadência em relação ao período de janeiro a agosto de 2005

- Sendo necessária a constituição do crédito contra o responsável, aplica-se a este o limite temporal denominado

decadência. No caso em tela, o art. 150, parágrafo 1º estabelece o marco de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para o lançamento. Tal prazo foi extrapolado em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 18/08/2005, vez que a ciência do sujeito passivo deu-se em 18/08/2010 (Íl. 349).

Da inexistência de interesse comum nos fatos geradores - inexistência de sujeição passiva solidária

- A ausência de indicação expressa do fundamento legal no qual se embasa o ato administrativo é razão suficiente para sua nulidade. Contudo, tomando 'o contexto geral das vagas afirmações transcritas acima, passa-se a analisar a situação sob o enfoque do inciso I, do art. 124 do CTN, que prevê a responsabilidade solidária entre pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Mesmo porque para a aplicação do inciso II, seria necessário designar a lei específica;

- O "interesse comum" vem sendo tratado pela doutrina especializada como a atuação conjunta dos sujeitos passivos na realização de um único fato gerador. Ensina Leandro Paulsen:

Refere-se à hipótese de, eg., duas pessoas serem co-proprietários de um imóvel rural. Responderão solidariamente pelo total do ITR respectivo. Ou seja, o raciocínio vale para quando mais de uma pessoa pode ser enquadrada como contribuinte pela ocorrência de uma situação de fato comum a ambas.

- O Sr. Norberto Koch Mendes e' procurador da empresa. Os poderes a ele outorgados pelo sócio-gerente, Sr. Marcelo Koch Mendes, seu irmão, com a concordância da outra sócia, Sra. Elen Koch Mendes, sua mãe. As referidas procurações não retiram os poderes contratuais dos sócios, que, como se pode verificar nos próprios autos administrativos, praticam regularmente atos em nome da sociedade: ciência do Tenno de Início de Fiscalização (f. 03), outorga de procuração (f. 37 e 299), solicitações às instituições financeiras (f. 40, 41, 42, 43, 44 e 45) e etc.;

- A existência de pessoa alheia ao quadro societário não é novidade no mundo empresarial e tampouco fere a lei ou o contrato social. Do mesmo modo, a capacidade de gestão não torna o administrador responsável solidário pelos débitos da pessoa jurídica. Se assim fosse, todos os sócios-gerentes estariam, automaticamente, sujeitos ao Termo de Sujeição Passiva Solidária, quando da lavratura de auto de infração contra suas empresas. Para a caracterização da solidariedade, o art. 124, inciso I, do CTN exige a demonstração de interesse comum no fato gerador, o que não decorre da simples competência de gestão da empresa;

- Responsabilidade, se houvesse, no caso de atuação em desacordo com o contrato social, seria aquele do artigo 135, inciso III, do CTN, de caráter subsidiário. O CTN prevê que a atuação de administradores de bens alheios em desacordo com o

mandato, atrai a responsabilidade tributária pelos tributos devidos pelos representados. A diferença de situações é gritante. Enquanto o art. 124 coloca o responsável solidário como verdadeiro sujeito passivo da obrigação, por participar diretamente na realização do fato gerador, o art. 135 regula o caso específico de responsabilidade decorrente de abuso de poder ou omissão.

Na seqüência, foi proferido o acórdão recorrido, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2005

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Nesta presunção legal, os depósitos bancários sem origem comprovada são considerados de forma individualizada e independente, competindo ao contribuinte esclarecer se, eventualmente, correspondem ao mesmo recurso, ou se existe outra relação entre eles.

ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES. SUSPENSÃO DOS EFEITOS. HIPÓTESE.

Quando as exigências de crédito tributário relativo a infrações apuradas no Simples tiverem dado origem à exclusão do sujeito passivo dessa forma de pagamento simplificada, a exclusão do Simples e o lançamento de ofício de crédito tributário dela decorrente serão objeto de um único processo administrativo. Nesta situação, o recurso eventualmente interposto contra o mérito de qualquer um destes atos tem o condão de suspender os efeitos de ambos os atos, ante o vínculo de dependência.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

SIGILO BANCÁRIO. ACESSO AS INFORMAÇÕES PELO FISCO. LEGITIMIDADE.

Os agentes do fisco podem ter acesso a informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes sem que isso se constitua violação ao sigilo bancário, eis que se trata de exceção expressamente prevista em lei.

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. REQUISIÇÃO AS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. HIPÓTESE.

As informações referentes à movimentação bancária do contribuinte, podem ser obtidas pelo fisco junto às instituições financeiras, no âmbito de procedimento de fiscalização em curso, quando ocorrer 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.

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. REQUISICÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). AUSÊNCIA DO RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO.

Constando do relatório fiscal e demais peças dos autos que a RMF foi emitida por agente competente e nas situações previstas na legislação, de forma a possibilitar ao contribuinte aferir a legalidade do procedimento administrativo, não há que se falar em nulidade do procedimento, ainda que não conste dos autos um relatório circunstanciando a hipótese que determinou a emissão da RMF.

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. CIÊNCIA DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA APOS O PRAZO DE VALIDADE DO MPF.

Valida é a ciência do Termo de Sujeição Passiva, ainda que feita após o prazo de validade do MPF, pois este ato não se inclui dentre os procedimentos de fiscalização sujeito ao prazo previsto no MPF.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTANCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SÓCIO-GERENTE DE FATO.

Comprovado que o sujeito passivo solidário atuava, de fato, como sócio-gerente da empresa, na qual se apurou a prática de infração de lei (reiterada omissão de receitas), que beneficiou tanto a empresa quanto o próprio sócio-gerente de fato, deve o fisco vinculá-los na condição de responsáveis solidários pelo crédito tributário resultante.

Impugnação Improcedente e Crédito Tributário Mantido

Após sua regular intimação, a empresa autuada apresenta, tempestivamente, o respectivo Recurso Voluntário, pugnando pelo seu provimento, onde apresenta argumentos que serão posteriormente analisados.

Colocado em pauta, o processo foi submetido a uma primeira apreciação por este Colegiado que, mediante a Resolução nº 1301-000.604, resolveu converter o julgamento em diligência, para que fossem adotadas duas providências: i) intimar o Sr. Norberto Koch Mendes da decisão recorrida, inclusive com abertura de prazo recursal; ii) anexar aos autos cópia do relatório circunstanciado.

Em atendimento a referida Resolução, a unidade de origem realizou duas tentativas frustradas de ciência postal, e, em seguida, procedeu com a ciência via Edital Eletrônico, publicado em 26/10/2018, cuja ciência ocorreu em 12/11/2018. Transcorrido o prazo recursal de 30 dias, não houve apresentação de recurso voluntário pelo sujeito passivo solidário Sr. Norberto Koch Mendes. Tudo em conformidade com o documento de fls. 581/587.

Quanto ao relatório circunstanciado, a unidade de origem fez acostar aos autos "Informação Fiscal" (fls. 562/564), noticiando que o referido relatório não foi localizado (item 4).

Concluída a diligência solicitada, foi dado ciência do seu resultado à empresa interessada e ao sujeito passivo solidário (fl. 565 a 569), sendo que apenas a empresa se manifestou. Por consequência, carrou aos autos o documento de fls. 572 a 577.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

O recurso apresentado pela empresa autuada é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Da Análise do Recurso Voluntário

O contribuinte é acusado de omissões de rendimentos caracterizados por extratos bancários, ano-calendário de 2005, com aplicação de multa de 75%. Além disso, a partir da constatação de que a receita auferida pela empresa ultrapassou o limite legal permitido para o enquadramento na sistemática do SIMPLES, foi emitido o Ato Declaratório Executivo DRFB/FNS nº 65, de 14/11/2008, excluindo-o formalmente da citada sistemática, com efeitos a partir de 01/01/2006. E, ainda, foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária contra o Sr. Norberto Koch Mendes.

Em sede de recurso, a empresa autuada pugna pela nulidade do lançamento efetuado com base na movimentação bancária. Afirma que a fiscalização não trouxe aos autos documento denominado de "relatório circunstanciado", e que o Decreto nº 3.724/2001, que regulamentou a Lei Complementar nº 105, prevê a necessidade do referido documento para embasar a expedição da Requisição de Movimentação Financeira - RMF. Cita precedentes do CARF em favor de suas alegações.

Como visto, em oportunidade anterior, este Colegiado resolveu converter o julgamento em diligência, para determinar a juntada do mencionado "relatório circunstanciado", ao constatar que o lançamento foi embasado em extratos bancários, obtidos mediante Requisição de Movimentação Financeira (RMF), sob o entendimento de que sua análise de mostra necessária, para se aferir a regularidade da prova que fundamentou o lançamento.

Com efeito, tal determinação guardou consonância com o entendimento do E. Supremo Tribunal Federal, firmado no julgamento da ADI 2.859-DF, no sentido de ser imprescindível de que os atos que envolvam a obtenção de documentos e extratos bancários observem os ditames da Lei Complementar nº 105/2001 e Decreto nº 3.724/2001.¹

Pois bem, efetuada a diligência, verifica-se que a autoridade responsável por sua confecção, através de documento denominado de "Relatório Fiscal", expressamente afirma que **o aludido documento não foi localizado**, o que compromete, a meu ver, a validade do lançamento fiscal em análise.

Isso porque, embora seja possível o repasse de informações ao Fisco por instituições financeiras, inclusive fornecimento de extratos de movimentação bancária, não há como negar que este repasse vincula-se aos procedimentos **previstos em lei**, de forma a evitar abusos, bem como seja preservada a segurança jurídica e a transparência do processo fiscal.

Com efeito, de acordo com o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, 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 que toca à indispensabilidade do exame das informações, o Decreto nº 3.724, de 2001, que regulamenta o art. 6º acima mencionado, 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*:

¹ No referido 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.

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.

Aqui entra a questão da necessidade de relatório circunstanciado. O artigo 4º do Decreto, em especial seus §§5º e 6º, impõe a necessidade de sua emissão, nos termos seguintes:

Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no §5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o TDPF (...)

§2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do procedimento fiscal.

(...)

*§5º A RMF será expedida **com base em relatório circunstanciado** elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução do procedimento fiscal ou pela chefia imediata.*

*§6º No relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a **motivação** da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de **indispensabilidade** prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade (G.N)*

Note-se que o §6º determina a necessidade de demonstrar que o RMF se trata de medida indispensável à realização da fiscalização. Indispensabilidade essa que, nos termos do próprio §6º, deve ser aferida pelas situações descritas no artigo 3º, do mesmo Decreto, observado o princípio da razoabilidade.

Nesse passo, a ausência do referido "relatório circunstanciado" acerca do procedimento de obtenção dos extratos bancários pelo Fisco, impede a verificação do cumprimento dos requisitos elencados acima.

Embora a fiscalização afirme, quando da diligência, que a solicitação de extratos de movimentação bancária do contribuinte foi realizada em conformidade com a legislação de regência, nos termos do inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 (fl. 562/564), ainda assim, não há como, a partir de suas afirmações, atribuir o condão de legalidade na produção das provas.

Primeiro, porque não há como aceitar que considerações produzidas hoje pelo agente fiscal em resposta à Resolução nº 1301-000.604 possua efeito retroativo para validar prévia expedição de RMF. Ou os motivos de fato e direito existem ou não. Existindo-os,

deveriam ser encontrados no "relatório circunstanciado" em questão, sob pena de grave cerceamento de defesa do contribuinte.

Segundo, ainda que se aceitasse o motivo mencionado, não há como aceitar de que teria ocorrido *in casu* embaraço à fiscalização, pois uma simples conduta de não apresentar extratos bancários, penso, não configura embaraço e muito menos autoriza o acesso a movimentação financeira do contribuinte por meio de requisição às instituições bancárias.

Com efeito, a recorrente foi intimada a apresentar os extratos bancários, e não os fez, por entender que estas informações estariam protegidas pelo sigilo bancário. 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 até mesmo em qualquer das outras hipóteses ali discriminadas.

Por outro lado, com a devida vênia, entendo extremamente frágil sustentar que a mera não apresentação dos extratos bancários pelo contribuinte seria suficiente para expedir a RMF e possibilitar ao Fisco o acesso direto dos extratos junto às instituições financeiras.

Se assim não fosse, não haveria necessidade de o artigo 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, relacionar 11 hipóteses autorizadoras de acesso direto aos extratos bancários do contribuinte, bastando apenas uma: intimar o contribuinte para que apresentasse os aludidos extratos e, uma vez não apresentados, expedir a RMF.

Tal raciocínio, com a devida vênia, parece-me ser uma interpretação abusiva e extensiva, além de não razoável, de dispositivos que devem ser interpretados restritivamente

Ressalte-se a importância de ter sido editado o Decreto nº 3.724, de 2001 para a hipótese de quebra de sigilo bancário do contribuinte; sua existência é tão relevante, que o próprio Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 2.859-DF, e declarar constitucional o direito do Fisco à movimentação financeira do contribuinte, fez expressa referência, na ementa do acórdão, que as autoridades fiscais dos Estados e Municípios somente poderão acessar diretamente estas informações, quando os respectivos poderes executivos editarem regulamentos semelhantes ao citado Decreto federal.

Por fim, registre-se que este entendimento não é inédito no âmbito do CARF, sendo ele adotado, a título de exemplo, em dois julgados.

Primeiro, acórdão 1301-002.986, de relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

O outro ponto trazido pela recorrente a respeito da suposta nulidade da RMF seria a violação decorrente do não enquadramento nas hipóteses legais previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996.

Pois bem, a respeito do tema, assim dispõe a Lei Complementar nº 105, de 2001:

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.

Ato contínuo, o Poder Executivo editou o Decreto nº 3.724, de 2001 para regulamentar o art. 6º da LC nº 105, de 2001, 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.

É importante ressaltar o disposto no § 5º do art. 2º do Decreto nº 3.724, de 2001:

Art. 2º [...]

§ 5º A RFB, por intermédio de servidor ocupante do cargo de AuditorFiscal 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.

Conforme se observa, e em sintonia com o disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, para que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil possa examinar informações de terceiros contidas nos registros das instituições financeiras faz-se necessário ter procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis.

Em seu artigo 3º o Decreto em questão listou em quais hipóteses os exames serão considerados indispensáveis. Veja-se sua redação à época da realização do procedimento fiscal:

Art. 3º

(...)

Conforme se observa, somente nessas 11 hipóteses é que a autoridade fiscal poderia requisitar às instituições financeiras as informações do contribuinte sob procedimento fiscal.

Trata-se de norma que deve ser interpretada restritivamente, uma vez que se trata de informações protegidas pelo sigilo de dados e, em se tratando de pessoas físicas, que podem inclusive violar a intimidade do sujeito passivo, sendo que o sigilo bancário a que as instituições estão obrigadas, uma vez repassadas as informações ao Fisco, convola-se em sigilo fiscal.

No art. 4º do Decreto nº 3.724, de 2001, determina-se que antes da emissão da RMF o contribuinte deve ser previamente intimado a apresentar as informações sobre sua movimentação financeira:

Art. 4o Poderão requisitar as informações referidas no § 5o do art. 2o as autoridades competentes para expedir o MPF

§ 1o A requisição referida neste artigo será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e será dirigida, conforme o caso, ao:

[...]

§ 2o A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.

§ 3o O sujeito passivo responde pela veracidade e integridade das informações prestadas, observada a legislação penal aplicável.

[...]

§ 5o A RMF será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil encarregado da execução do procedimento fiscal ou pela chefia imediata.

§ 6o No relatório referido no parágrafo anterior, deverá constar a motivação da proposta de expedição da RMF, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade.

[...]

§ 8o A expedição da RMF presume indispensabilidade das informações requisitadas, nos termos deste Decreto.

Pois bem, conforme se observa, para que a autoridade fiscal possa requerer informações de determinado contribuinte diretamente às instituições financeiras este deve estar sob procedimento fiscal, o exame deverá ser considerado indispensável, enquadrando-se o caso concreto em uma das 11 hipóteses contidas no art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 e o contribuinte deve ter sido previamente intimado a apresentar tais informações e assim não tenha procedido.

Além disso, a emissão da RMF deverá se basear em relatório circunstanciado elaborado pela autoridade fiscal, no qual se demonstre tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade (observado o princípio da razoabilidade), nos termos dos §§ 5º e 6º do art. 4º do Decreto nº 3.724/2001.

Convém ainda ressaltar que o disposto no § 8º do art. 4º do Decreto nº 3.724/2001, no que diz respeito à presunção de indispensabilidade das informações requisitadas em RMF, é dirigida à instituição financeira requerida, a fim de que não se abrisse a terceiros a possibilidade de se questionar a legalidade da requisição efetuada pela autoridade fiscal.

Obviamente tal restrição não se aplicaria ao contribuinte sob procedimento fiscal, uma vez que tal interpretação implicaria franco e evidente cerceamento ao exercício de seu direito à ampla defesa.

No caso concreto, a autoridade fiscal fundamentou a emissão da RMF com base no inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001 (hipóteses previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996).

Veja-se excerto da RMF, incluindo o relatório circunstanciado a que se refere o § 5º do art. 4º do Decreto nº 3.724/2001 (fls. 434, e 438-439):

(...)

Pois bem, conforme bem argumentado pela recorrente, a autoridade fiscal não indicou em qual hipótese prevista no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, teria se enquadrado o caso concreto.

Entendo que, por si só, essa falta de indicação não seria suficiente para caracterizar vício na emissão da RMF, desde que se possa extrair do relatório fundamentado em que se baseia a RMF ao menos um fato que se enquadre nas hipóteses previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996.

Analisando o sucinto relatório (fls. 438-439), entendo que o fato ali contido que pode ser enquadrado nas hipóteses elencadas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, é a não apresentação, por parte do contribuinte, dos extratos e documentos bancários requeridos pela autoridade fiscal em sua intimação. Veja-se a redação dessa hipótese, prevista no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430/96:

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;

Pois bem, em sua defesa, aduz a recorrente que a não apresentação dos documentos se deu porque o rol de elementos solicitados pelo Fisco não estavam à sua disposição.

A meu ver, independentemente disso, entendo extremamente frágil a interpretação dada pela autoridade fiscal de que a mera não apresentação dos extratos e documentos bancários por parte do fiscalizado seja suficiente para se expedir a RMF e possibilitar ao Fisco o acesso direto dessas informações junto às instituições financeiras.

Se assim fosse, não haveria necessidade de o art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, listar 11 hipóteses para que o sigilo bancário do contribuinte pudesse ser transferido ao Fisco. Bastaria uma:

intimar o contribuinte e esse não apresentar os documentos solicitados. Ora, tal raciocínio, com a devida vênia, parece-me ser uma interpretação abusiva e extensiva, além de não razoável, de dispositivos que devem ser interpretados restritivamente.

(...)

Por consequência, entendo que o lançamento encontra-se maculado por um vício insanável, implicando o cancelamento integral da exigência.

Segundo, acórdão 1302-000.489, da relatoria do Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães:

Trata a lide de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e reflexos, relativas ao ano-calendário de 2003, formalizadas em decorrência da apuração de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Em sede de recurso voluntário, a contribuinte sustenta, entre outras alegações, a nulidade do lançamento efetivado com base na movimentação bancária. Afirma que a decisão recorrida não demonstrou, em momento algum, quais foram os fundamentos utilizados pelo Fisco para que fosse expedida a requisição de movimentação financeira, tendo havido, assim, explícita violação às normas que disciplinam a matéria.

Em virtude de tal argumentação, este Colegiado decidiu pela conversão do julgamento em diligência para que fosse carreado aos autos o RELATÓRIO que serviu de suporte para a expedição da Requisição de Movimentação Financeira.

Em atendimento, a Delegacia da Receita Federal em Florianópolis juntou o documento de fls. 364.

Analisando-se o referido documento, constata-se que a Solicitação de Emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira teve por base as hipóteses previstas no art. 33 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Para dar sustentação à referida fundamentação, a autoridade solicitante consignou:

A empresa, após regularmente intimada, não disponibilizou os extratos bancários, sendo que sua movimentação bancária difere significativamente das receitas declaradas.

O artigo 6º da Lei Complementar nº. 105, de 2001, que autoriza as autoridades e os agentes fiscais tributários da União examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a conta de depósitos e aplicações financeiras, estabelece as seguintes condições:

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

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

Quanto à segunda, o Decreto nº. 3.724, de 2001, regulamentando o art. 6º acima referenciado, estabeleceu as hipóteses em que os exames são considerados indispensáveis.

Entre tais hipóteses, sem dúvida, há a que foi apontada pela autoridade fiscal (as previstas no art. 33 da Lei nº. 9.430, de 1996). Contudo, apesar de indicar as hipóteses do art. 33 em comento como fundamento para requisitar as informações bancárias, a referida autoridade, em relatório por demais econômico, simplesmente afirma que a contribuinte não disponibilizou os extratos e que a sua movimentação bancária difere significativamente das receitas declaradas.

O artigo 33 da Lei nº. 9.430, de 1996, que trata do regime especial para cumprimento de obrigações pelo sujeito passivo, elenca as 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.

Desconsiderada a hipótese de que a requisição da movimentação bancária da Recorrente tenha sido feita em razão da divergência com os valores declarados, vez que, nesse caso, a fundamentação deveria ser com base no inciso XI do art. 3º do Decreto nº. 3.724, a única situação que tangencia os motivos

descritos pela autoridade fiscal é a estampada no item I acima (EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO).

Nessa linha, o embaraço estaria caracterizado pela não fornecimento de informações sobre movimentação financeira.

Se foi essa a direção adotada pelo agente fiscal, creio que o relatório de fls. 364 deveria ter reunido elementos capazes de caracterizar o embaraço à fiscalização, pois, considerada um 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, resta fora de dúvida que 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. Nessas circunstâncias, deve a autoridade fiscal, com o intuito de robustecer a acusação (de embaraço), colacionar aos autos elementos capazes de demonstrar tal intenção.

No caso vertente, entretanto, não identifico nos autos tais elementos.

Com efeito, a Recorrente foi intimada a apresentar os extratos bancários (fls. 04) e, afirmando estar com as atividades paralisadas, esclareceu que havia solicitado aos estabelecimentos bancários os citados documentos.

Posteriormente, foi intimada a comprovar a origem dos valores ingressados em suas contas bancárias (fls. 142), vez que a Fiscalização, por meio de requisição de movimentação, obteve os extratos correspondentes.

Nada mais consta no processo 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.

[...]

Nessas circunstâncias, sou pela exoneração do sujeito passivo relativamente à matéria tributável apurada com base nos depósitos bancários, conforme indicação abaixo.

[...]

Destaco que, no caso, não há que se falar em nulidade in totum dos feitos fiscais, eis que a inobservância das exigências legais por parte da autoridade fiscal contaminou, apenas, a parcela do crédito tributário constituído com suporte nos extratos bancários.

Por essas razões, impõe-se reconhecer que a prova produzida pela fiscalização para embasar o lançamento, qual seja, extratos bancários, se deu de forma ilícita, em razão da irregularidade mencionada quando da expedição do RMF. Por conseguinte, inexistindo outras provas que possam dar suporte ao lançamento, deve-se reconhecer a improcedência dos autos de infração em tela, por ausência de provas.

Quanto ao Ato Declaratório Executivo DRFB/FNS nº 65, de 14/11/2008, também não há como prosperar seus efeitos, posto que se apoia nos mesmos extratos bancários. Sem os extratos, os motivos que foram determinantes para a exclusão do contribuinte desaparecem, pois não há nos autos outros documentos que respaldam a conclusão fiscal de excluí-lo da sistemática do SIMPLES., devendo ser anulado o referido Ato.

Conclusão

Do exposto, acolho a preliminar de nulidade na obtenção dos extratos bancários e, em razão da ausência de provas, voto por dar provimento ao recurso voluntário para :

- i) cancelar integralmente a exigência do crédito tributário;
- ii) anular o Ato Declaratório Executivo DRFB/FNS nº 65, de 14/11/2008, que excluiu o contribuinte do SIMPLES.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza